

TAMPEREEN YLIOPISTO

Johtamiskorkeakoulu

Irina Lindberg

**KONSERNIN SISÄISEN
FRANCHISINGLIIKETOIMINTAMALLIN OIKEUDELLINEN
SÄÄNTELY SEKÄ KONSEPTIMUOTOISTEN TALOUDELLISTEN
VASTIKKEIDEN VEROKOHTELU JA SIIRTOHINNOITTELU
VENÄJÄN LAINSÄÄDÄNNÖSSÄ**

Pro gradu -tutkielma

Vero-oikeus

Tampere 2014

Tampereen yliopisto

Johtamiskorkeakoulu

LINDBERG, IRINA: Konsernin sisäisen franchisingliiketoimintamallin oikeudellinen sääntely sekä konseptimuotoisten taloudellisten vastikkeiden siirtohinnoittelu ja verokohtelu Venäjän lainsäädännössä

Pro gradu -tutkielma, XXII + 106 s.

Vero-oikeus

Kesäkuu 2014

Tämä pro gradu -tutkielma on osa vero-oikeudellista tutkimusalaa ja ottaa osaa keskusteluun konsernin sisäisten palveluiden ja aineettomien oikeuksien käyttöoikeudesta maksettavien konseptimuotoisten taloudellisten vastikkeiden verokohteluun ja siirtohinnoitteluun Venäjän verolainsäädännössä. Tutkielma toteutetaan yhdessä siirtohinnoitteluun erikoistuneen asiantuntijayhtiön, Alder&Sound Oy:n kanssa. Tutkielmassa on käytetty oikeusdogmaattista, empiiristä sekä osaltaan oikeusvertaileva tutkimusmetodia.

Tutkielman päätavoitteena ja tutkimusongelmana on selvittää franchisingjärjestelyä koskeva oikeudellinen sääntely sekä franchisingkonseptin käyttöoikeudesta maksettavien konseptimuotoisten taloudellisten vastikkeiden verokohtelu ja siirtohinnoittelu Venäjän lainsäädännön mukaan. Tutkimusaihetta tarkastellaan verosuunnittelunäkökulmasta. Pääasiallisena tutkimusalueena Venäjän lainsäädännöstä on verokoodeksin ensimmäinen osa (FZ-146, 31.7.1998), verokoodeksin toinen osa (FZ-117, 5.8.2000), siviilikoodeksin toinen osa (FZ-14, 22.12.1995) sekä siviilikoodeksin neljäs osa (FZ-230, 18.12.2006). Tutkimusaiheen uutuuden vuoksi aiheesta ei toistaiseksi ole oikeuskäytäntöä. Varsinaista aihetta käsitteleviä tieteellisiä julkaisuja on saatavilla hyvin vähän.

Franchisingjärjestelyä tarkastellaan konsernin sisäisenä liiketoimintamallina. Tutkielmassa franchisingliiketoimintamalli esitetään myös vaihtoehtoisena siirtohinnoittelumallina monikansallisille yhtiöille. Myös franchisingkonseptin käyttöoikeudesta maksettavia konseptimuotoisia taloudellisia vastikkeita tarkastellaan konsernin sisäisenä liiketapahtumana. Tutkimusasetelmassa konserniyhtiön suomalainen emoyhtiö, franchisingantaja, luovuttaa samaan konserniin kuuluvalla venäläiselle tytäryhtiölle, franchisingottajalle, franchisingkonseptin käyttöoikeuden. Tämä franchisingkonsepti koostuu konsernin strategisista aineettomista oikeuksista ja näihin erottamattomalla tavalla kuuluvista palveluista. Näiden käyttöoikeudesta franchisingottaja maksaa yhtä keskitettyä, konseptimuotoista taloudellista vastiketta eli franchisingmaksua. Tutkielmassa tarkastellaan näiden konseptimuotoisten franchisingmaksujen siirtohinnoittelua ja verokohtelua. Siirtohinnoittelulla tarkoitetaan Venäjä siirtohinnoittelusäännösten tarkastelua franchisingmaksujen näkökulmasta. Verokohtelulla tarkoitetaan taloudellisten vastikkeiden vähennyskelpoisuutta, verokantaa, dokumentointia, arvonlisäverovelvollisuutta sekä taloudellisten vastikkeiden verotuksellista käsittelyä Venäjän verolainsäädännön mukaan.

SISÄLLYS

SISÄLLYS	III
LÄHTEET.....	IV
LYHENTEET.....	XIX
OIKEUSTAPAUKSET	XXI
1 JOHDANTO	1
1.1 TUTKIMUSAIHEEN ESITTELY JA AIHERAJAUS	1
1.2 TUTKIMUSMETODIT JA LÄHDEAINEISTON VALINTA	10
1.3 TUTKIMUSONGELMA, KYSYMYKSENASETTELU JA TUTKIELMAN RAKENNE	17
2 FRANCHISINGLIIKETOIMINTAMALLI.....	20
2.1 KONSERNIN SISÄISEN FRANCHISINGJÄRJESTELYN EDUT	20
2.2 FRANCHISINGLIIKETOIMINTAMALLI VENÄJÄN LAINSÄÄDÄNNÖSSÄ.....	23
2.2.1 <i>Franchisingjärjestelyn sisältö.....</i>	<i>23</i>
2.2.2 <i>Aineettomat oikeudet franchisingjärjestelyssä</i>	<i>31</i>
2.2.3 <i>Palvelut franchisingjärjestelyssä.....</i>	<i>35</i>
2.2.4 <i>Sopimuksen rekisteröinti</i>	<i>37</i>
2.3 FRANCHISINGSIIRTOHINNOITTELUMALLI	40
3 FRANCHISINGMAKSUT VENÄJÄN VEROLAINSÄÄDÄNNÖSSÄ	56
3.1 FRANCHISINGMAKSUJEN VEROKOHTELU	56
3.1.1 <i>Veronalaisuus ja verokanta</i>	<i>56</i>
3.1.2 <i>Arvonlisävero.....</i>	<i>59</i>
3.1.3 <i>Rojalti.....</i>	<i>61</i>
3.1.4 <i>Vähennyskelpoisuus ja dokumentointi</i>	<i>71</i>
3.2 FRANCHISINGMAKSUJEN SIIRTOHINNOITTELU	76
3.2.1 <i>Siirtohinnoittelulainsäädäntö</i>	<i>76</i>
3.2.2 <i>Siirtohinnoittelumenetelmät.....</i>	<i>86</i>
3.2.3 <i>Markkinaehtoisuuden arvonmääritysmenetelmät.....</i>	<i>96</i>
4 JOHTOPÄÄTÖKSET	101

LÄHTEET

SUOMEN- JA ENGLANNINKIELISET LÄHTEET

Aarnio 1997

Aarnio, Aulis: Oikeussäännön systematisointi ja tulkinta. Teoksessa Juha Häyhä (toim.): Minun metodini, s. 35–56. WSOY 1997.

Alkio – Wiik 2009

Alkio, Mikko – Wiik, Christian: Kilpailuoikeus. Talentum 2009.

Baker&McKenzie 2012

Doing Business in Russia 2012. Baker&McKenzie.

Borstell – Ponds – Hobster – Viard 2013

Borstell, Thomas – Ponds, Loren – Hobster, John – Viard, Craig: Navigating the choppy waters of international tax. 2013 Global Transfer Pricing Survey. Ernst&Young. Haettu 20.1.2014 Internet-osoitteesta: [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-2013_Global_Transfer_Pricing_Survey/\\$FILE/EY-2013-GTP-Survey.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-2013_Global_Transfer_Pricing_Survey/$FILE/EY-2013-GTP-Survey.pdf).

Caves – Murphy II 2003

Caves, Richard E. – Murphy II, William F.: Franchising: firms, markets, and intangible assets. Teoksessa Hoy, Frank, Stanworth, John (toim.): Franchising: an International Perspective, s. 81–102. Routledge 2003. USA.

EU JTPF 2011

The EU Joint Transfer Pricing Forum: Member States' responses to Questionnaire on compensating/year-end adjustments. Meeting of 26 October 2011 (DOC:JTPF/019/REV1/2011/EN). Haettu 19.1.2014 Internet-osoitteesta: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/transfer_pricing/forum/index_en.htm.

EU JTPF 2013

The EU Joint Transfer Pricing Forum: Draft report on Compensating/ year-end adjustments. Meeting of 6 June 2013 (DOC:JTPF/2013/EN).

Haettu 19.1.2014 Internet-osoitteesta:

http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/transfer_pricing/forum/index_en.htm.

EU JTPF 2014

The EU Joint Transfer Pricing Forum: Report on Compensating/ year-end adjustments. Meeting of 5 November 2013 (DOC:JTPF/009/FINAL/2013/EN). Haettu 19.1.2014 Internet-osoitteesta:

http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/transfer_pricing/forum/index_en.htm.

Franchise Business Economic Outlook: September 2013

IHS Global Insight's analysis prepared for International Franchise Association Educational Foundation: Franchise Business Economic Outlook: September 2013. Haettu 4.1.2014 Internet-osoitteesta:

<http://franchiseeconomy.com/wp-content/uploads/2013/09/September-Franchise-Business-Outlook.pdf>.

Halonen – Jalkanen – Kyrölä – Kärpänen – Nurkkala – Nurmo – Penttilä-Räty – Sundvik – Suomela – Tolvanen – Torkkel – Tuomala 2006

Halonen – Jalkanen – Kyrölä – Kärpänen – Nurkkala – Nurmo – Penttilä-Räty – Sundvik – Suomela – Tolvanen – Torkkel – Tuomala: IFRS – Käytännön käsikirja. Edita Prima Oy 2006.

Harmaekers 2005

Harmaekers, Hubert: Income Allocation in 21st Century: The End of Transfer Pricing? Introductory Speech. International Transfer Pricing Journal 3/2005 (Volume 12), s. 95–98.

HE 107/2006 vp

Hallituksen esitys 107/2006 eduskunnalle tuloverotuksen siirtohinnoittelua koskevaksi lainsäädännöksi.

Hellerstein 2005

Hellerstein, Walter: Income Allocation in 21st Century: The Case of Formulary Apportionment. International Transfer Pricing Journal 3/2005 (Volume 12), s. 103–110.

Hellevig – Usov – Kabakov 2014

Hellevig, Jon – Usov, Artem – Kabakov, Anton: Awara Russian Tax Guide. Awara Group 2014.

Hellevig – Usov 2006

Hellevig, Jon – Usov, Artem: Avenir Guide to Russian Taxes. 3rd. ed. Helsinki 2006.

Helminen 2000

Helminen, Marjaana: Kansainvälisen konsernin sisäiset palvelut verotuksessa. Helsinki 2000.

Helminen 2002

Helminen, Marjaana: Finnish International Taxation. Vantaa 2002.

Helminen 2009

Helminen, Marjaana: Kansainvälinen tuloverotus. Edita Prima Oy 2009.

Helminen 2013

Helminen, Marjaana: Kansainvälinen tuloverotus. Edita Prima Oy 2013.

Husa 2004

Husa, Jaakko: Classification of Legal Families Today. Is It Time for a memorial Hymn? Revenue internationale de droit compare 1/2004, s. 11–38.

Husa – Mutanen – Pohjolainen 2008

Husa, Jaakko – Mutanen, Anu – Pohjolainen, Teuvo: Kirjoitetaan juridiikkaa. Ohjeita oikeustieteellisten kirjallisten töiden laatijoille. Talentum 2008.

IFA: Franchise Association Worldwide

Kansainvälinen Franchise Liitto: International Franchise Association – Franchise Association Worldwide. Haettu 3.2.2014 Internet-osoitteesta: <http://www.franchise.org/intlresources.aspx>.

ISO 10668:2010

International Organization for Standardization: Brand valuation – Requirements for monetary brand valuation. Julkaistu 13.8.2010.

Karjalainen – Raunio 2007

Karjalainen, Jukka – Raunio, Merja: Siirtohinnoittelu. Juva 2007.

Kezik 2010

Kezik, Tatjana: Arbitraatituomioistuinten järjestelmä Venäjällä. Teoksessa Jarmo Koistinen – Sonja Kortelainen (toim.): Normit, käytännöt ja etiikka Suomen ja Venäjän tuomioistuimissa, s. 32–40. Joensuu 2011.

Koistinen 2010

Koistinen, Jarmo: Rikosta etsimässä: oikeusvertailu Venäjän oikeuden tutkimusmetodina. Teoksessa Elina Viljanen – Kaarina Aitamurto – Jussi Lassila – Anna-Maria Salmi (toim.): Suuri ja mahtava metodologia? Lähestymistapoja Venäjän ja Itä-Euroopan tutkimukseen, s. 76–104. Edita Publishing Oy 2010.

Kukkonen – Walden 2010

Kukkonen, Matti – Walden, Risto: Konsernin verosuunnittelu. Juva 2010.

Laakso 1998

Laakso, Henri: Franchising yrityksen toimintamallina. Oy Edita Ab 1998.

Laakso 2001

Laakso, Henri: Franchising – yrittäjyys. Oy Edita Ab 2001.

Leppiniemi – Walden 2010

Leppiniemi, Jarmo – Walden, Risto: Tilinpäätös- ja verosuunnittelu. Juva 2010.

Linnanvirta – Rapo 2012

Linnanvirta, Reima – Rapo, Petteri: Aineettoman omaisuuden tunnistamisesta ja arvostamisesta siirtohinnoittelussa. Verotus 3/2012, s. 272–279.

Manninen 2011

Manninen, Petri: Common Consolidated Corporate Tax Base and Transfer Pricing. International Transfer Pricing Journal 6/2011 (Volume 18), s. 407–410.

Martakova – Minin 2012

Martakova, Irina – Minin, Nikolay: Country specific implementation considerations: Russia. Julkaisussa Armin Marti, Joachim Twigt ja Thomas Schneller (toim.): Tax-optimizing your supply chain: the Franchise Model (Part 3). Pwc Tax Planning Review.

Marti – Twigt – Schneller 2012a

Marti, Armin – Twigt, Joachim – Schneller, Thomas: Tax-optimizing your supply chain: the Franchise Model (Part 1). Pwc Tax Planning Review.

Marti – Twigt – Schneller 2012b

Marti, Armin – Twigt, Joachim – Schneller, Thomas: Tax-optimizing your supply chain: the Franchise Model (Part 2). Pwc Tax Planning Review.

Mattila – Wathén – Tommila – Rinkinen 1998

Mattila, Kimmo – Wathén, Antti – Tommila, Marja – Rinkinen, Petri: Franchising-käsikirja. Gummerus Kirjapaino Oy 1998.

Mehtonen 2001

Mehtonen, Pekka: Suomen tekemät tuloverosopimukset ja OECD:n malliverosopimus. Edita Publishing Oy 2001.

Mehtonen 2005

Mehtonen, Pekka: Siirtohinnoittelu, tuloverotus ja konsernistrategiat. Edita Prima Oy 2005.

Määttä 2007

Määttä, Kalle: Veropolitiikka: Teoria ja käytäntö. Helsinki 2007.

Määttä 2012

Määttä, Tapio (toim.): Oikeudellisen ajattelun perusteita. Oikeustieteiden pääsykoekirja 2012. Joensuu 2012.

Määttä 2014

Määttä, Kalle: Verolakien tulkinta. Edita Publishing Oy 2014.

Niskakangas 1983

Niskakangas, Heikki: Rojaltit ja palvelumaksut kansainvälisessä vero-oikeudessa. Lakimiesliiton kustannus Oy 1983.

OECD Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting

OECD Action Plan on Base Erosions and Profit Shifting 2013. Haettu 20.4.2014 Internet-osoitteesta:

<http://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf>.

OECD Addressing Base Erosion and Profit Shifting

OECD Addressing Base Erosions and Profit Shifting 2013. Haettu 20.4.2014 Internet-osoitteesta:

http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/addressing-base-erosion-and-profit-shifting_9789264192744-en#page1

OECD: Members and Partners

OECD: members and partners: List of OECD Member countries – Ratification of the convention on the OECD. Haettu 20.4.2014 Internet-osoitteesta:

<http://www.oecd.org/about/membersandpartners/list-oecd-member-countries.htm>.

OECD Revision of the Special Consideration for Intangibles DRAFT

OECD Revision of the Special Consideration for Intangibles in Chapter VI of the OECD Transfer Pricing Guidelines and Related Provisions, 6.6-14.9.2012. Haettu 20.4.2014 Internet-osoitteesta:

<http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/50526258.pdf>.

OECD malliverosopimus

OECD Model Tax Convention on Income and on Capital. Condensed Version. July 2010. ISBN 9789264089600.

OECD malliverosopimuksen kommentaari

The Model Tax Convention on Income and on Capital. Full Version 22.7.2010. ISBN 9789264175181.

OECD:n siirtohinnoitteluohjeet

OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax administration, 22.7.2010.

Orlov 2008

Orlov, Vladimir: Concept of contract in western and Russian law. Teoksessa: Kehittyvä Venäjän oikeus II (Направления развития российского права II) s. 19–26. Lappeenrannan teknillinen yliopisto. Lappeenranta 2008.

Pekkarinen 2011

Pekkarinen, Mauri: Franchisingkonsepteja kehittämällä työtä ja hyvinvointia. Teoksessa: Franchising Suomessa 2011. Lohja 2011.

Penttilä 1998

Penttilä, Seppo: Verotus tietoyhteiskunnassa. Helsinki 1998.

Heino – Suhonen – Penttilä – Matilainen 2003

Heino, Eija – Suhonen, Pekka – Penttilä, Seppo – Matilainen, Timo: Yritysten verot ja veronluonteiset maksut Venäjällä. Tampereen yliopisto 2003. Haettu 25.5.2014 Internet-osoitteesta:

[http://julkaisurekisteri.ktm.fi/ktm_jur/ktmjur.nsf/All/1EA329D78947AA04C2256DB30037CC39/\\$file/Yritysten%20verot%20ja%20veroluonteiset%20maksut%20Ven%C3%A4j%C3%A4ll%C3%A4%202003.pdf](http://julkaisurekisteri.ktm.fi/ktm_jur/ktmjur.nsf/All/1EA329D78947AA04C2256DB30037CC39/$file/Yritysten%20verot%20ja%20veroluonteiset%20maksut%20Ven%C3%A4j%C3%A4ll%C3%A4%202003.pdf).

Raunio 2008

Merja Raunio: Konsernitukea vai markkinaehtoista siirtohinnoittelua? Verotus 1/2008, s. 47–59.

Raunio – Gerdt 2010

Raunio, Merja – Gerdt, Elina: Siirtohinnoittelu laskusuhdanteessa. Verotus 1/2010, s. 75–81.

Raunio – Svennas 2011

Raunio, Merja – Svennas, Karin: Rahoitustransaktioiden siirtohinnoittelu – onko konserniin kuulumisella vaikutusta? Verotus 2/2011, s. 190–200.

Rubin 2003

Rubin, Raul H.: The theory of the firm and the structure of the franchise contract. Teoksessa Hoy, Frank, Stanworth, John (toim.): Franchising: an International Perspective, s. 49–59. Routledge 2003. USA.

SFS-ISO 10668

Suomen Standardsioimisliitto: Brändin arvonmäärittäminen. Vaatimuksen brändin taloudellisen arvon määrittämiseen. Vahvistettu suomalaiseksi kansalliseksi standardiksi 20.9.2010.

SFY: Mikä Franchising?

Suomen Franchising-yhdistys ry.: Mikä franchising? Haettu 1.10.2013 Internet-osoitteesta:

<http://www.franchising.fi/franchising>.

SFY: Franchising Suomessa

Suomen Franchising-yhdistys ry.: Franchising Suomessa. Haettu 1.10.2013 Internet-osoitteesta:

<http://www.franchising.fi/useruploads/files/SFYFranchisingSuomessatietopaketti.pdf>.

SFY: Eettiset säännöt

Suomen Franchising-yhdistys ry.: Suomen Franchising-yhdistyksen Eettiset säännöt. Haettu 1.10.2013 Internet-osoitteesta:

http://www.franchising.fi/useruploads/files/eettiset_saannot.pdf.

Stroyokova – Lemetyuynen – Kosmala – Joshi 2012

Stroyokova, Svetlata – Lemetyuynen, Ilarion – Kosmala, Adam – Joshi, Andrew: Russia: Overview of Russia's new transfer pricing rules. International Tax Review. Julkaistu 27.7.2012.

Smotikova 2010

Smotikova, Svetlana: Yleiset tuomioistuimet Venäjän federaatiossa. Teoksessa Jarmo Koistinen – Sonja Kortelainen (toim.): Normit, käytännöt ja etiikka Suomen ja Venäjän tuomioistuimissa, s. 21–31. Joensuu 2011.

Suomen Pankki 2013

Vuoden 2013 valuuttojen keskikurssit. Haettu 25.5.2014 Internet-osoitteesta:

<http://www.suomenpankki.fi/fi/tilastot/valuuttakurssit/Documents/Vuoden%202013%20valuuttojen%20keskikurssit.pdf>.

Suomen Pankin siirtymätalouksien tutkimuslaitos 2012

Uudet verolait vähentävät Moskovan kaupungin verotuloja (Venäjä). Suomen Pankin siirtymätalouksien tutkimuslaitos. BOFIT Weekly 35/2012.

Suomen suurlähetystö 2011

Venäjän verotus – vuodenvaihteen muutokset. Suomen suurlähetystön muistio. Moskova 16.12.2011. Haettu 2.2.2014 Internet-osoitteesta: http://www.ek.fi/ek/fi/yritysten_kv_toiminta/apua_tukea_kansainvalistymiseen/liitteet/venajaverkko/2011/Muistio-Venjn-kirjanpito--ja-veromuutoksista-2012.pdf.

Tuunanen 2005

Tuunanen Mika: Essays on Franchising in Finland. Empirical Findings on Franchisors and Franchisees, and Their Relationship. Jyväskylä 2005.

Vapaavuori 2013

Vapaavuori, Jan: Valtiovallan tervehdys. Teoksessa: Franchising Suomessa 2013. Lohja 2013.

Vertikaaliset suuntaviivat 2010

European Commission notice: Guidelines on Vertical Restraints, 2010.

Verohallinnon siirtohinnoitteluhanke 2013a

Verohallinnon siirtohinnoitteluhanke tuottaa tulosta. Lehdistötiedote 5.2.2013. Haettu 1.4.2014 Internet-osoitteesta: http://www.vero.fi/fi-FI/Tietoa_Verohallinnosta/Medialle/Lehdistotiedotteet/Verohallinnon_siirtohinnoitteluhanke_tuo%2826230%29.

Verohallinnon siirtohinnoitteluhanke 2013b

Verohallinnon siirtohinnoitteluhanke: Siirtohinnoittelun asiakastilaisuus
28.11.2013.

Yhteisymmärrysmuistio 2000

Suomen ja Venäjän valtuuskunnan yhteisymmärrysmuistio Suomen ja Venäjän välisen verosopimuksen osalta ilmeneviin mahdollisiin tulkinta- ja soveltamiskysymyksiin. Laadittu 13.3.2000. Haettu 20.05.2014 Internet-osoitteesta:

http://www.vm.fi/vm/fi/04_julkaisut_ja_asiakirjat/03_muut_asiakirjat/92525.pdf.

WIPO SK2

World Intellectual Property Organization: Civil Code of the Russian Federation, part 2. Haettu 1.3.2014 Internet-osoitteesta:
http://www.wipo.int/wipolex/en/text.jsp?file_id=247777.

Zhilin – Kotova-Smolenskaja – Shumskij 2014

Zhilin, Evgeny – Kotova-Smolenskaja, Anna – Shumskij, Denis: Russia. Teoksessa Philip. F. Zeildman (Toim.): Franchise in 30 jurisdictions worldwide. Haettu 5.3.2014 Internet-osoitteesta:
<http://www.franchise.org/uploadedFiles/F2014%20Russia.pdf>.

VENÄJÄNKIELISET LÄHTEET

Гарант 2014

Гарант: Новые правила трансфертного ценообразования: плюсы и минусы. Haettu 17.3.2014 Internet-osoitteesta: <http://www.garant.ru/action/interview/369396/>.

Колодина 2013

Ирина Колодина: А срок всё ближе. Российская Бизнес-газета № 917 (39) от 8 октября 2013 г.

Кулаков – Сеницына 2011

Кулаков, Дмитрий – Сеницына, Юлия: Принят новый закон о трансфертом ценообразовании. Делойт 2011. Департамент консультирования по вопросам налогообложения и праву.

Петров 2009

А.В Петров: Налоги 2009: Все о поправках в налоговый кодекс РФ. Бератор-Пабблишинг 2009.

Письмо ФНС РФ 2012

Министерство Финансов Российской Федерации, Федеральная Налоговая Служба от 30.08.2012 № ОА-4-13/14433@ «О подготовке и представлении документации в целях налогового контроля».

Письмо УФНС РФ 2006

Письмо УФНС РФ по г. Москве от 16.8.2006 № 20-12/2977 «О документальном подтверждении постоянного местопребывания иностранной компании за границей для целей налогообложения прибыли».

Письмо МИНФИН РФ 2007

Письмо департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина РФ от 28.3.2007 № 03-07-14/11.

Письмо МИНФИИИ РФ 2012

Письмо департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина РФ от 28.12.2012 № 03-01-18/10-200 «Об особенностях налогообложения взаимозависимых лиц». Haettu 1.5.2014 Internet-osoitteesta:

<http://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/70195124/?prime>.

Письмо МИНФИИИ РФ 2013

Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина РФ от 16.05.2013 № 03-01-18/17224 «Об исчислении суммы доходов по сделкам за календарный год с целью признания их контролируемыми на основании соответствующего суммового критерия».

Постановление Пленума Верховного Суда 2009

Постановление Пленума Верховного Суда Российской Федерации и Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 26.03.2009 № 5/29 Москва, «О некоторых вопросах, возникших в связи с введением в действие части четвертой Гражданского кодекса Российской Федерации».

Приказ МИНФИИИ РФ 2007

Приказ Минфина РФ от 13.11.2007 № 108н «Об утверждении Перечня государств и территорий, предоставляющих льготный налоговый режим налогообложения и (или) не предусматривающих раскрытия и предоставления информации при проведении финансовых операций (офшорные зоны)».

РАФ: Кодекс этики

РАФ: Кодекс этики. Haettu 14.3.2014 Internet-osoitteesta: http://rusfranch.ru/chlenstvo/kodeks_etiki/.

РАФ: Франчайзинг - основные понятия

РАФ: Франчайзинг - основные понятия. Что такое франчайзинг?

Haettu 26.5.2014 Internet-osoitteesta:

http://rusfranch.ru/franchisees/что_такое_franchayzing/.

РАФ: Стратегия РАФ

РАФ: Стратегия РАФ. Haettu 11.3.2014 Internet-osoitteesta:

http://rusfranch.ru/about/strategiya_raf/

Старинская 2012

Галина Старинская: Интервью директора по региональным продажам компании «Газпром нефть» Александра Крылова. Российская Ассоциация Франчайзинга. Julkaistu 29.5.2012.

TUTKIELMAN HAASTATTELUT

- 1) Taija Kaivola, KPMG Oy Ab, Venäjän liiketoiminnan johtaja, Venäjän kirjanpitolainsäädännön asiantuntija. Haastattelutapaaminen 18.2.2014.
- 2) Henri Laakso, FranCon Franchise Consulting Oy:n toimitusjohtaja, franchisingasiantuntija. Haastattelutapaaminen 12.3.2014.
- 3) Artem Vasjutin, Venäjän verolainsäädännön asiantuntija, Tax Parter, Deloitte&Touche ZAO. Puhelinhaastattelu 13.3.2014.
- 4) Natalja Zavilova, Venäjän finanssilaitoksen apulaishallintojohtaja. Kirjalliset haastattelukommentit 6.3.2014.

LYHENTEET

APA	Advance Pricing Agreement Ennakkoratkaisumenettely
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
CUP	Markkinahintavertailumenetelmä Comparable Uncontrolled Price Method
CP	Kustannusvoittolisämenetelmä Cost Plus Method
EFF	Euroopan franchising-yhdistys European Franchise Federation
EU	Euroopan unioni
EUT	Euroopan unionin tuomioistuin
EVL	Laki elinkeinotulon verottamisesta 4.6.1968/360
HE	Hallituksen esitys
IFA	Kansainvälinen franchising-yhdistys International Franchise Federation
ISO	Kansainvälinen Standardisoimisliitto International Organization for Standardization,
JTPF	Joint Transfer Pricing Forum
KHO	Korkein hallinto-oikeus
KVL	Keskusverolautakunta
LVK	Laki Venäjän federaation väestön virallisesta kielestä, 1807-1, 25.10.1991 Закон Российской Федерации от 25.10.1991 № 1807-1
LähdeVL	Laki rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta 1.8.1978/627
LLS	Laki liikesalaisuuksista, FZ-98, 29.7.2004 Федеральный закон от 29.07.2004 № 98-ФЗ
MEEM	Monijaksoinen ylijäämätulosmenetelmä Multi-period Excess Earnings Method
OECD	Organization for Economic Co-operation and Development
OikTL	Laki varallisuus oikeudellisista oikeustoimista 13.6.1929/228
OYL	Suomen osakeyhtiölaki 21.7.2006/624
PL	Venäjän patenttilaki, 3517-1, 23.9.1992 Патентный закон Российской Федерации от 23.9.1992 № 3517-1
PLI	Voittoindikaattori Profit Level Indicator
PS	Voitonjakamismenetelmä Profit Split Method
TNMM	Liiketoiminettomarginaalimenetelmä Transactional Net Margin Method

RPM	Jälleenmyyntihintamenetelmä Resale Price Method
SALV	Suomen arvonnäisäverolaki 30.12.1993/1501
SFS	Suomen Standardisoimisliitto
SFY	Suomen Franchising-yhdistys ry.
SK1	Venäjän siviilikoodeksin ensimmäinen osa, FZ-51, 21.10.1994 Гражданский кодекс Российской Федерации от 21.10.1994 № 51-ФЗ
SK2	Venäjän siviilikoodeksin toinen osa, FZ-14, 22.12.1995 Гражданский кодекс Российской Федерации от 22.12.1995 № 14-ФЗ
SK4	Venäjän siviilikoodeksin neljäs osa, FZ-230, 18.12.2006 Гражданский кодекс Российской Федерации от 18.12.2006 № 230-ФЗ
TPML	Venäjän tavara- ja palvelumerkkilaki, FZ 3520-1, 23.9.1992 Закон Российской Федерации от 23.09.1992 № 3520-1
TVL	Tuloverolaki 30.12.1992/1535
VFL	Venäjän Franchising-yhdistys, Российская Ассоциация Франчайзинга
VK1	Verokoodeksin ensimmäinen osa, FZ-146, 31.7.1998 Налоговый кодекс Российской Федерации, от 31.07.1998 № 146-ФЗ
VK2	Налоговый кодекс Российской Федерации, от 5.8.2000 № 117-ФЗ Verokoodeksin toinen osa, FZ-117, 5.8.2000
VML	Laki verotusmenettelystä 18.12.1995/1558
Vp	Valtiopäivät
VPL	Venäjän perustuslaki 12.12.1993. Конституция Российской Федерации от 12.12.1993
VSL	Venäjän siirtohinnoittelulakimuutos, FZ-227, 18.7.2011 Федеральный закон от 18.07.2011 № 227-ФЗ

OIKEUSTAPAUKSET

SUOMEN LAINSÄÄDÄNTÖÖN VAIKUTTAVAT

Euroopan unionin tuomioistuimen oikeustapaukset

C-161/84, Pronuptia de Paris v. Schillgallis, annettu 29.12.1986

Korkeimman hallinto-oikeuden oikeustapaukset

KHO 2013:93

KHO 2011:101

KHO 1999 T 4219

KHO 1981/1368 B II 529

Keskusverolautakunnan oikeustapaukset

KVL 16/2012

VENÄJÄN LAINSÄÄDÄNTÖÖN VAIKUTTAVAT

Apellaatioasteen arbitraatituomioistuinten oikeustapaukset

Постановление девятого арбитражного суда от 23.12.2009 № 09АП-25019/2009-АК, по делу ООО «ФБ-Лизинг»

Постановление третьего арбитражного апелляционного суда от 6.5.2013 № А33-7550/2012, по делу ООО «ЮИИ-Сибирь»

Постановление девятого арбитражного суда от 5.12.2012 № 09АП-33421/2012-АК, по делу «Eastern Value Partners Limited»

Постановление тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 3.6.2013 № А56-67691/2012, по делу ООО «РОЛФ Эстейт Санкт-Петербург»

Постановление девятого арбитражного апелляционного суда от 27.6.2013 № 09АП-3696/2013, по делу «Кредит Европа Банк»

Постановление девятого арбитражного апелляционного суда от 30.07.2012 № 09АП-18777/2012-АК, по делу ООО «Рулог»

Постановление тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 06.12.2012 № А56-29638/2012, по делу ООО «РОЛЬФ Эстейт Санкт-Петербург»

Постановление тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 16.03.2012 № А56-73753/2010, по делу ООО «Омега-Премиум»

Постановление девятого арбитражного апелляционного суда от 28.10.2011 № А40-1164/11-99-7, по делу ООО «Нарьянмарнефтегаз»

Постановление девятого арбитражного апелляционного суда от 15.9.2011 № 09АП-21988/2011-АК, по делу ООО «ВымпелКомИнвест»

Постановление девятого арбитражного апелляционного суда от 15.9.2011 № 09АП-21988/2011-АК, по делу ООО «ВымпелКомИнвест»

Federaation antimonopolilaitoksen oikeustapaukset

Постановление Федерального антимонопольная служба Московской области от 28.3.2013 № А40-65284/11-91-279, по делу ЗАО «Ликеро-водочный завод Топаз»

Постановление Федерального антимонопольная служба Московской области от 2.8.2012 № А40-58575/11-129-248, по делу «Медас Трейдинг АГ»

Постановление Федерального антимонопольная служба СЗО от 31.1.2012 № А45-3310/2011, по делу ООО «Терминал Сибирь»

Постановление Федерального антимонопольная служба СЗО от 08.02.2012 № А56-23858/2011ООО, по делу «СРВ-Папула»

Ylimmän arbitraatituomioistuimen oikeustapaukset

Высший Арбитражный Суд Российской Федерации 15.11.2011 № 8654/11, по делу ОАО «Угольная компания Северный Кузбасс»

1 JOHDANTO

1.1 Tutkimusaiheen esittely ja aiherajaus

Tämä pro gradu -tutkielma on osa vero-oikeudellista tutkimusalaa ja ottaa osaa keskusteluun konsernin sisäisten palveluiden ja aineettomien oikeuksien käyttöoikeudesta maksettavien konseptimuotoisten taloudellisten vastikkeiden verokohteluun ja siirtohinnoitteluun Venäjän¹ verolainsäädännössä. Tutkimusaihetta tarkastellaan siitä syystä, ettei aihetta ole aikaisemmin tutkittu Suomessa².

Tutkielmassa käsiteltävästä aiheesta ei ole julkaistu toistaiseksi yhtään tieteellistä julkaisua Suomessa. Yleisestikin konseptimuotoisten taloudellisten vastikkeiden vero- ja siirtohinnoittelukysymyksiä käsittelevää oikeuskirjallisuutta on toistaiseksi saatavilla hyvin vähän. Konsernin sisäinen franchisingliiketoimintamalli ja konseptimuotoiset franchisingmaksut ovat uusia ilmiötä Venäjälläkin³. Tutkielmassa aihetta tarkastellaan oikeusdogmaattisen, empiirisen ja osittain oikeusvertailevan tutkimusmetodin kautta. Tutkimusmetodeja tarkastellaan luvussa 1.2 Tutkimusmenetelmät ja lähdeaineistot.

Tutkielma toteutetaan yhdessä siirtohinnoitteluun erikoistuneen asiantuntijayhtiön, Alder&Sound Oy:n kanssa. Tämän luvun tarkoituksena on esitellä tutkimusaihetta ja esittää perusteluja tehdyille aiherajauksille. Tutkielman lukujen alussa esitellään tarkemmin tarkasteltavan tutkimusaiheen sisältö, tarkastelutapa sekä tarkastelun tavoite.

Tutkielman päätavoitteena ja tutkimusongelmana on selvittää franchisingjärjestelyä koskevaa oikeudellista sääntelyä ja franchisingkonseptin käyttöoikeudesta maksettavan franchisingmaksun verokohtelua ja siirtohinnoittelua Venäjän lainsäädännössä. Tutkielmassa pääasiallisena tutkimusalueena Venäjän lainsäädännöstä on verokoodeksin

¹ Venäjän *federaatio* on virallinen nimitys Venäjästä, joita käytetään virallisissa asiakirjoissa. Esimerkiksi Suomen ja Venäjän välinen verosopimus (110/2002) on solmittu ”Suomen tasavallan hallituksen ja Venäjän *federaation* hallituksen välillä tuloveroja koskevan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi”. Suomen ja Venäjän välistä verosopimusta tarkastellaan jäljempänä. Tutkielmassa Venäjän Federaatiosta käytetään nimitystä Venäjä.

² Esim. Verohallinnon siirtohinnoitteluhanke 2013b, jossa franchisingmaksut ja muut konseptimuotoisesti veloitettavat taloudelliset vastikkeet mainittiin uutena siirtohinnoitteluilmiönä.

³ Artem Vasjutin, haastattelu Venäjän veroasiantuntijan kanssa 13.3.2014.

ensimmäinen osa (VK1⁴) ja verokoodeksin toinen osa (VK2⁵), siviilikoodeksin toinen osa (SK2⁶) sekä siviilikoodeksin neljäs osa (SK4⁷).

Franchising-termi on hyväksytty virallisesti suomen kieleen vakiintuneena vierassanana. Franchising tarkoittaa franchisingantajan määrittelemän mallin mukaista liiketoimintaa, ja termi sisältää siten itsessään sanan liiketoiminta⁸. *Franchisingkonseptilla* tarkoitetaan franchisingantajan konseptin alle kokoamia aineettomista oikeuksista muodostavaa kokonaisuutta, jonka käyttöoikeus annetaan franchisingottajalle. Aineettomien oikeuksien käyttöoikeus voi olla luonteeltaan yksinoikeus, tai käyttöoikeuden haltijoita voi olla useita. Kaikki nämä erilaiset sopimustyytit ja -ehdot sekä niiden variaatiot vaikuttavat aineettomien oikeuksien arvoon ja tuottokykyyn.⁹ Tutkielmassa franchisingkonsepti sisältää *aineettomina oikeuksina* tavara- ja palvelumerkit, patentit, brändit, kaupallisen nimen sekä know-how'n^{10, 11}. Tutkielmassa franchisingkonsepti sisältää myös konseptin alle koottuihin aineettomiin oikeuksiin erottamattomalla tavalla kuuluvia palveluita. Tutkielmassa selvitetään konseptin alle koottujen elementtien oikeudellista sääntelyä Venäjällä.

Erottamattomilla, aineettomiin oikeuksiin välittömästi liittyvillä *palveluilla* tarkoitetaan aineettomien oikeuksien tukitoimintoja, joiden avulla taataan franchisingottajan aineettomien oikeuksien hyödyntäminen liiketoiminnassaan. Franchisingkonseptin aineettomiin oikeuksiin verrattuna nämä palvelut ovat luonteeltaan ja kooltaan epäolennaisia ja pienimuotoisia. Näiden palveluiden erottaminen aineettomista

⁴ Налоговый кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 № 146-ФЗ, josta jäljempänä verokoodeksin ensimmäinen osa tai VK1.

⁵ Налоговый кодекс Российской Федерации от 5.8.2000 № 117-ФЗ, josta jäljempänä verokoodeksin toinen osa tai VK2.

⁶ Гражданский кодекс Российской Федерации от 22.12.1995 № 14-ФЗ, josta jäljempänä siviilikoodeksin toinen osa tai SK2.

⁷ Гражданский кодекс Российской Федерации от 18.12.2006 № 230-ФЗ, josta jäljempänä siviilikoodeksin neljäs osa tai SK4.

⁸ SFY: Mikä franchising?

⁹ Mehtonen 2005, s. 269–270.

¹⁰ Tutkielmassa *know-how* eli *tietotaito* on kolmansiin osapuoliin nähden salassa pidettävää tietoa, joka sisältää taloudellisesti arvokasta tietoa. Know-how'sta olisi yhtä lailla voinut käyttää termiä *tietotaito*.

¹¹ Nykyisin yhä merkittävämpi osa kansainvälisestä kaupasta liittyy pelkän tavarakaupan asemasta taloudellisten, teknisen tai tieteellisen tietotaidon kaupalliseen hyödyntämiseen. Kansainvälinen kauppa ei enää ole pelkkää tavarakauppaa, vaan yhä merkittävämmässä asemassa ovat immateriaalioikeudet, samoin kuin know-how ja erilaiset palvelusuoritteet. Näin Mehtonen 2001, s. 136. Ks. aiheesta myös Mehtonen 2005, s. 270.

oikeuksista on lähinnä teknistä, sillä ne ovat luonteeltaan näiden oikeuksien käyttämiseen kohdistuvia palveluja. Palveluiden alta tutkielmassa tarkastellaan millaisia palveluja Venäjän lainsäädännön mukaiseen franchisingjärjestelyyn on mahdollista sisällyttää. Aihetta tarkastellaan luvussa 2.2 Franchisingtoimintamalli.

Franchisingkonseptin käyttöoikeudesta franchisingottaja suorittaa konseptimuotoista taloudellista vastiketta franchisingantajalle. Tutkielmassa *konseptimuotoisilla* taloudellisilla vastikkeilla tarkoitetaan yhtä keskitetysti maksettavaa taloudellista vastiketta, jonka maksaminen perustuu oikeuteen käyttää franchisingkonseptin alle koottujen konsernin strategisten aineettomien oikeuksien¹² ja näihin erottamattomalla tavalla kuuluvien palveluiden muodostamaa kokonaisuutta. Tästä franchisingkonseptin käyttöoikeudesta maksettavasta taloudellisesta vastikkeesta käytetään tutkielmasta termiä *franchisingmaksu*¹³.

Konseptimuotoisten taloudellisten vastikkeiden verokohtelu ja siirtohinnoittelu ovat yksi tutkielman tutkimuskohteista. Franchisingmaksujen verokohtelulla tarkoitetaan taloudellisten vastikkeiden osalta Venäjän verolainsäädännön mukaista veronalaisuutta, verokantaa, vähennyskelpoisuutta sekä arvonnäisäverovelvollisuutta. Tullikysymykset ovat jätetty tarkastelun ulkopuolelle.

Tutkielman aiheen tarkastelu verosuunnittelunäkökulmasta tarkoittaa franchisingmaksujen osalta myös taloudellisten vastikkeiden verokohtelun tarkastelua rajat ylittävissä tilanteissa. Tätä aihetta tarkastellaan franchisingottajan näkökulmasta. Venäjällä verosuunnittelu ei ole kirjanpitokeskeistä¹⁴. Franchisingmaksuun kohdistuvat jaksottamis- ja laajuusongelmat ovat jätetty tutkielman ulkopuolelle.

Tutkimusaihetta tarkastellaan konsernin sisäisenä järjestelynä eli *suljetun franchisingliiketoimintamallin*¹⁵ näkökulmasta. Tutkimusaihetta lähestytään

¹² Oikeuksia, joiden kohteena ovat aineettomat hyödykkeet, nimitetään *aineettomiksi oikeuksiksi* eli *immateriaalioikeuksiksi*. Näitä ovat toiminimioikeus, teollisoikeudet ja tekijänoikeus. Tavaramerkeistä markkinaobjekteina ks. tarkemmin Niskakangas 1986, ss. 22. Ks. myös aineettomaan varallisuuteen liittyvistä strategioista Mehtonen 2005, s.269–296.

¹³ Avoimessa franchisingissa franchisingmaksuilla tarkoitetaan liittymismaksua ja yhteistyömaksuja. Henri Laakso, haastattelu franchisingasiantuntijan kanssa 12.3.2014.

¹⁴ Taija Kaivola, haastattelu Venäjän kirjanpitoasiantuntijan kanssa 18.2.2014.

¹⁵ *Suljettu franchisingliiketoimintamalli* –termi ja *suljettu franchising* –termi ovat franchisingkirjallisuudessa tuntemattomia termejä. Tutkielmassa termejä käytetään siitä syystä, että ne kuvastavat tarkasteltavaa konsernin sisäistä franchisingia sisällöltään hyvin. Perinteisestä,

verosuunnittelunäkökulmasta, jossa franchisingantajan pyrkii markkina-aseman vahvistamiseen kansainvälisillä markkinoilla luovuttamalla franchisingkonseptin toisessa toimintavaltiossa sijaitsevan franchisingottajan käyttöön¹⁶. Tutkimusaiheen tarkastelu verosuunnittelunäkökulmasta pitää sisällään myös Venäjän uusien siirtohinnoittelusäännösten (VSL)¹⁷ tarkastelun.

Verotukselle perinteisesti asetetuista tavoitteista keskeisimpänä ja tärkeimpänä tavoitteena on fiskaalinen tavoite eli julkisyhteisön varaintarpeiden tyydyttäminen, sillä julkisen talouden menot ja verotus liittyvät vääjäämättä toisiinsa¹⁸. Yhteisenä haasteena julkisella ja yksityisellä puolella työskenteleville tahoille on nykypäivän siirtohinnoitteluratkaisujen monimuotoistuminen, sillä tämä edellyttää molemmilta tahoilta kaupallisten tosiseikosten aikaisempaa kokonaisvaltaisempaa ymmärtämistä tehtyjen ratkaisujen taustalle¹⁹.

Viime vuosien aikana yhä useammat maat ovat saattaneet voimaan siirtohinnoittelusäännöksiä ja dokumentaatiovaatimuksia nostaen toimillaan siirtohinnoittelun keskeiseen roolin kansainvälisessä verosuunnittelussa²⁰.

toisistaan riippumattomien osapuolten välisestä franchisingjärjestelystä käytetään tutkielmassa termejä *avoin franchising* tai *avoin franchisingliiketoimintamalli*. Avoimessa franchisingissa franchisingisopimusta tarjotaan tyypillisesti useille ulkopuolisille tahoille, jotka toisistaan riippumattomia. Avoimessa franchisingissa franchisingottaja rekrytointia tehdään avoimesti. Suljetussa franchisingissa ei tehdä avointa rekrytointia. Terminologiseen valintaan päädyttiin franchisingasiantuntijan, Henri Laakson, 12.3.2014 käydyssä haastattelun perusteella.

¹⁶ Ks. myös Leppinimi – Walden 2010, s. 465–512 yritysrakenteiden verosuunnittelusta.

¹⁷ Федеральный закон от 18.07.2011 № 227-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием принципов определения цен для целей налогообложения», josta jäljempänä Venäjän siirtohinnoittelulakimuutos tai VSL. Siirtohinnoittelulakimuutoksella uudet siirtohinnoittelusäännökset otettiin osaksi verokoodeksi ensimmäistä osaa. Tästä johtuen tutkielmassa varsinaisiin säännöksiin viitattaessa viitataan verokoodeksiin ensimmäisen osan säännöksiin.

¹⁸ Verotuksen kolmena keskeisimpänä tavoitteena pidetään tulonjakotavoitetta, ohjaava tavoitetta sekä fiskaalista tavoitetta, ks. tarkemmin Penttilä, 1998 s.13. Ks. myös Määttä 2007 fiskaalisen tavoitteen, fiskaalisen funktion suhteesta veropolitiikkaan, jossa kirjoittaja on pohtinut kattavasti veropolitiikkaa ja verojärjestelmää verolajeittain käytännön ja teorian tasolla. Myös verotukia, ohjaavien verojen vaikutusta ihmisten käyttämiseen sekä tämän myötä talouteen on käsitelty teoksessa varsin monipuolisesti.

¹⁹ Ks. myös Marti – Twigt – Schneller 2012a, s. 2, joiden mukaan maailmantalouden integroitumisen myötä muodostuvat paineet kilpailukyvyyn säilyttämiseksi näkyvät parhaiten konsernin siirtohinnoitteluratkaisujen monimuotoistumisena ja kehittymisenä.

²⁰ Näin Karjalainen – Raunio 2007, s. 15. *The EU Joint Transfer Pricing Forum* (josta jäljempänä *EU JTPF*) avustaa ja toimii neuvonantajana Euroopan komissiolle siirtohinnoittelua koskevissa verotusasioissa. Ks. myös EU JTPF 2011, EU JTPF 2013 ja EU JTPF 2014 tukemaan käsitystä

Siirtohinnoittelu on nostettu korkealle myös poliittisella agendalla²¹. Siirtohinnoittelu on nostettu yhdeksi keskeisimmistä asioista myös OECD:n ”Addressing on Base Erosion and Profit” (BEPS)²² -raportissa sekä tämän kahden vuoden mittaisessa toimintasuunnitelmassa valtioiden verotulojen stabiloimisessa.

Siirtohinnoittelu on yksi verotuksen merkittävimmistä osa-alueista, sillä siirtohinnoittelulla on olennainen merkitys tuloverotukseen liiketoimessa käytettyjen hintojen vaikuttaessa osapuolen verotettavan tulon tai tappion määrään²³. Julkisen puolen näkökulmasta tarkasteltuna siirtohinnoittelussa kyse on merkittävästä valtiolle virtaavasta verotulojen lähteestä²⁴. Konsernin sisäiset transaktiot ja niiden osalta suoritettava markkinaehtoperiaatteen mukainen siirtohinnoittelu voi johtaa laaja-alaisiin verovastuisiin. Siirtohinnoittelu aiheuttaa edelleen kädenvääntöä eri valtioiden veroviranomaisten ja monikansallisten yhtiöiden välillä²⁵.

Eri maiden veroviranomaiset ovat viime vuosien aikana alkaneetkin kiinnittää erityistä huomiota siirtohinnoitteluun²⁶. Suomen veroviranomaisen siirtohintafokus havainnollistuu parhaiten vuonna 2012 alkaneeseen *siirtohinnoitteluhankkeeseen*. Valtakunnallinen siirtohinnoitteluhanke kestää 1.1.2012–31.12.2014²⁷. Hankkeen

monikansallisen yhtiön kohtaamista siirtohinnoitteluhaasteista Euroopan jäsenvaltioiden erilaisten siirtohinnoittelupolitiikan ja siirtohinnoittelusäännösten soveltamisen eroavaisuuksista. Ks. myös EU JTPF:n toiminnasta ja EU-oikeudellista näkökulmista siirtohinnoitteluun Karjalainen – Raunio 2007, s. 42–43.

²¹ Verohallinnon siirtohinnoitteluhanke 2013b.

²² OECD Addressing on Base Erosion and Profit Shifting s. 6. Raportissa käsitellään monikansallisten yhtiöiden verotukseen liittyvää ”double non-taxation”-tilannetta. Tässä double non-taxation -tilanteessa, (josta jäljempänä BEPS-ilmiö), monikansallinen yhtiö eri maiden lainsäädäntöä hyväksikäyttämällä ei maksa kumpaankaan valtioon veroa tai maksaa vähemmän veroa kuin kyseisessä toiminta- ja verotusvaltiossa vastaavassa tilanteessa oleva verovelvollinen suorittaisi. Yleensä tällaisiin tilanteisiin päästään rajat ylittävillä voitonsiirroilla matalan verotuksen maahan. Ks. termin sisällöstä tarkemmin OECD Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting s. 10.

²³ Ks. Suomen lainsäädännön osalta siirtohinnoittelun merkityksestä kansainvälisissä tilanteissa HE 107/2006 vp s. 3.

²⁴ Marti ym. 2012a s. 2. Ks. myös Harmaekers 2005 monikansallisen yrityksen tulojen allokoinnin haastavuudesta ja sen suhteesta OECD siirtohinnoitteluohjeiden mukaiseen markkinaehtoperiaatteeeseen tulojen allokoinnin näkökulmasta. Ks. myös Hellerstein 2005, jossa varsin kattavasti on tarkasteltu tulojen allokointiproblematiikkaa ja tulojenjakomenetelmiä monikansallisen yhtiön eri yksiköiden välillä markkinaehtoperiaatteen näkökulmasta.

²⁵ Borstell – Ponds – Hobster – Viard 2013, s. 2.

²⁶ Borstell ym. 2013, s. 2.

²⁷ Verohallinnon siirtohinnoitteluhanke 2013b.

tarkoituksena on tehostaa siirtohinnoitteluun liittyvien verotustehtävien hoitamista sekä toteuttaa siirtohinnoitteluun kohdistuvaa ennakoivaa ohjausta ja uskottavaa verovalvontaa²⁸.

Siirtohinnoitteluhankkeen toiminnan kulmakivenä on koko asiakaskunnan kattava siirtohinnoittelun riskienhallinta sekä yhdenmukainen ja laadukas ratkaisutoiminta. Hankkeen fiskaalisena tavoitteena on virheellisestä siirtohinnoittelusta aiheutuvan verovajeen pienentäminen.²⁹ Siirtohinnoitteluhankkeen pyrkimyksenä on kehittää uusia toimintatapoja verotarkastusten rinnalle vaikuttavan verovalvonnan toteuttamiseen³⁰. Luonteeltaan hanke on ennen kaikkea kehittämisprojekti. Siirtohinnoitteluhankkeen pyrkimyksenä on sisäisten ja ulkoisten prosessien uudelleenrakentaminen sekä painopisteen siirto jälkikäteisestä valvonnasta ennakoivan toimintatavan suuntaan³¹.

Myös Venäjällä siirtohinnoittelu on nostettu keskeiseksi tarkastelun kohteeksi verotuksen osa-alueella, mikä korostuukin parhaiten viime vuosina tehdyissä lainsäädäntömuutoksissa³². Venäjän parlamentti on hyväksynyt 1.7.2011 uudet siirtohinnoittelusäännökset, jotka astuivat voimaan 1.1.2012 alkaen³³. Muutoksen taustalla oli pyrkimys saattaa venäläiset siirtohinnoittelulainsäädännökset yhdenmukaisemmaksi OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden³⁴ kanssa³⁵. Siinä missä Suomen Verohallinnon pyrkimyksenä siirtohinnoitteluhankkeessa on vähentää virheellisestä siirtohinnoittelusta aiheutuvien verotulojen pienentyminen, Venäjän siirtohinnoittelulakimuutoksen taustalla on ollut pyrkimys vähentää toimijoiden mahdollisuutta minimoida veroja siirtohinnoittelun avulla³⁶. Mainittakoon vielä, että siirtohinnoittelulakimuutoksella on vaikutusta verotulojen allokointiin myös Venäjän

²⁸ Verohallinnon siirtohinnoitteluhanke 2013a.

²⁹ Verohallinnon siirtohinnoitteluhanke 2013b.

³⁰ Verohallinnon siirtohinnoitteluhanke 2013a.

³¹ Verohallinnon siirtohinnoitteluhanke 2013b.

³² Ks. aiheesta myös Suomen suurlähetystö 2011. Suomen suurlähetystön laatimassa muistiossa tärkeimpänä lakimuutoksena vuosien 2011 ja 2012 vuodenvaihteesta on listattu Venäjän siirtohinnoittelusäännösten muuttuminen.

³³ Perustuu lakimuutokseen VSL.

³⁴ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax administration, 22.7.2010, josta jäljempänä *OECD siirtohinnoitteluohjeet* tai *siirtohinnoitteluohjeet*.

³⁵ Stroykova – Lemetyuynen – Kosmala – Joshi 2012.

³⁶ Suomen Pankin siirtymätalouksien tutkimuslaitos 2012.

sisällä *federaatiosubjektien*³⁷ välillä³⁸. Venäjän siirtohinnoittelulakia, sen säännöksiä ja asemaa Venäjän verolainsäädännössä tarkastellaan tarkemmin luvussa 3.2 Franchisingmaksujen siirtohinnoittelu.

Tutkielmassa *franchisingilla*³⁹ tai *franchisingtoiminnalla* tarkoitetaan franchisingantajan ja franchisingottajan pitkäaikaista sopimusperusteista yhteistyötä, jossa franchisingantaja siirtää taloudellista vastiketta vastaan franchisingottajalle oikeuden käyttää ennalta määriteltyjen ohjeiden mukaisesti sopimuksessa määriteltyä franchisingkonseptia sopimuksessa sovitun ajan sovitussa paikassa tai alueella. Tästä osapuolet laativat *franchisingsopimuksen*⁴⁰.

Franchising-termiä käytetään maailmalla kuvaamaan hyvinkin erilaisia toimintamalleja, mikä osaltaan aiheuttaa sekaannusta franchisingkäsitteistön käytön osalta. Tutkielman tarkoituksena on esitellä franchisingliiketoimintamalli ja franchisingsiirtohinnoittelumalli monikansalliselle yhtiölle vaihtoehtoisena liiketoimintamallina perinteisten liiketoimintamallien rinnalle sovellettavaksi. Tutkielmassa franchisingjärjestelyä tarkastellaan konsernin sisäisenä liiketoimintamallina, mistä johtuen perinteisesti käytettyjen franchisingtermien osalta on jouduttu osittain sisällöllisesti poikkeamaan.

Suomen franchising-yhdistys (SFY) luokittelee franchisingin kahteen pääasialliseen muotoon: *tuotejakelu- ja tavaramerkkifranchisingiin (product distribution and tradename franchising)* sekä *liiketoimintamallifranchisingiin (business format*

³⁷ Venäjän perustuslain 5 artiklan (Конституция Российской Федерации от 12.12.1993, josta jäljempänä VPL tai Venäjän perustuslaki) mukaan Venäjän koostuu juridisesti keskenään tasavertaisista *federaatiosubjekteista (федеральные субъекты)*. Artiklan mukaan näitä ovat *tasavallat (республики)*, *aluepiirit (краев)*, *itsenäiset hallintoyksiköt (областей)*, *federaatiotason kaupungit (городов федерального значения)*, *autonomiset alueet (автономной области)* sekä *autonomiset piirikunnat (автономных округов)*. Federaatiosubjekteja on valtiossa yhteen 83 kappaletta, jotka ovat listattu VPL 65 artiklassa.

³⁸ Suomen Pankin siirtymätalouksien tutkimuslaitos 2012. Ks. myös Venäjän taloudesta, sen poliittisesta systeemistä ja lainsäädännöstä Baker&McKenzie 2012.

³⁹ Ks. termin määrittelystä Laakso 1998, ss. 21 ja Laakso. 2001 s. 20–21, joissa franchisingilla tarkoitetaan kahden itsenäisen yrityksen välistä, sopimukseen pohjautuvaa pitkäaikaista *yhteistyömallia*. Vrt. termin määrittelyä esim. Mattila – Wathén – Tommila – Rinkinen 1998, s. 25, joiden mukaan franchising on tavaroiden ja palveluiden *yhteistyöjärjestelmän markkinointia*.

⁴⁰ Ks. franchisingsopimuksesta avoimessa franchisingissa Rubin 2003, s. 49–59.

franchising)⁴¹. Venäjän *franchising-yhdistys* (VFY)⁴² ei määrittele tai ota kantaa franchisingin muotoihin. Käsitteistön määrittelyn osalta on hyvä huomata, että eurooppalaisen käsityksen ja normiston mukaan franchisingilla tarkoitetaan ainoastaan liiketoimintamallifranchisingia⁴³. Tutkielmassa franchisingin muotona tarkastellaan *teolliskeskeistä franchisingmallia*. SFY, VFY tai *Kansainvälinen franchising-yhdistys* (IFA)⁴⁴ ei tunnista franchisingmuotona teolliskeskeistä franchisingia.

Franchisingsiirtohinnoittelumallilla tarkoitetaan konsernin operatiiviseen liiketoimintamalliin pohjautuvaa siirtohinnoittelumallia. Franchisingsiirtohinnoittelumallia tarkastellaan tutkielman luvussa 2.2 Franchisingsiirtohinnoittelumalli.

Franchisingliiketoimintamallia käytetään tutkielmassa synonyyminä *franchisingjärjestelylle*. Tutkielmassa franchisingliiketoimintamallia tarkastellaan vaihtoehtoisena liiketoimintamallina konsernin sisäisten liiketoimien järjestelyyn. Tutkielman koon rajallisuuden vuoksi franchisingjärjestelyä tarkastellaan vain kahden konserniosapuolen, franchisingantajan ja franchisingottajan, näkökulmasta. *Franchisingliiketoimintamallilla* käsitetäänkin tutkielmassa samaan konserniin kuuluvan suomalaisen franchisingantajan ja venäläisen franchisingottajan tapaa järjestää liiketoimintaa.

Tutkielmassa franchisingosapuolet kuuluvan samaan konserniin. Lisäksi on oletettu, että yhtiön tosiasiallinen johtopaikka on Suomessa, josta käsin tehdään yhtiön liiketoimintaan

⁴¹ SFY: Mikä franchising?

⁴² Ks. tarkemmin *Venäjän franchising-yhdistyksen* (Российская Ассоциация Франчайзинга) toiminnasta РАФ: Стратегия РАФ, jossa on kuvattu VFY:n toiminnasta toiminnan tavoitteista ja strategiasta.

⁴³ Henri Laakso, haastattelu franchisingasiantuntijan kanssa 12.3.2014.

⁴⁴ *Kansainvälinen franchising-yhdistys* eli *International Franchise Federation* (IFA) toimii kansainvälisesti franchisingliiketoiminnan osapuolten kouluttajana sekä franchisingtoimintaa koskevan toiminnan edistäjänä. SFY ja VFY molemmat kuuluvat IFA:an, mistä johtuen myös IFA:n ohjeistuksia tarkastellaan. Ks. IFA:n jäsenistä IFA: Franchise Association Worldwide.

liittyvät keskeiset päätökset⁴⁵. Tutkielmassa *franchisingantaja* on tuloverolain (TVL⁴⁶) 9 § 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettulla tavalla Suomessa yleisesti verovelvollinen juridinen henkilö. Tutkielmassa suomalainen franchisingantaja on konsernin emoyhtiö. Franchisingantaja ei harjoita liiketoimintaa Venäjällä kiinteän toimipaikan kautta eikä yhtiöllä ei ole kiinteätä toimipaikkaa Venäjällä. Franchisingantaja on konserniyhtiön strategisesti merkittävien aineettomien oikeuksien siviili- ja vero-oikeudellinen omistaja⁴⁷. Näiden aineettomien oikeuksien käyttöoikeus luovutetaan franchisingkonseptilla franchisingottajalle.

Tutkielman *franchisingottaja* on samaan konserniin kuuluva tytäryhtiö. Franchisingottaja on Venäjän lainsäädännössä yleisesti verovelvollinen juridinen henkilö⁴⁸. Franchisingottajan yhtiömuotoa ei ole määritelty tutkielmassa, sillä juridisella yhtiömuodolla ei ole tutkielmassa tarkasteltavien tutkimuskysymysten näkökulmasta merkitystä. Venäjän verolainsäädännössä taloudellisten vastikkeiden vähennyskelpoisuus ei ole sidoksissa yhtiömuotoon. Myöskään franchisingjärjestelyä koskeva sääntely ei edellytä tiettyä yhtiömuotoa⁴⁹.

⁴⁵ Yhtiön kaksoisasumiskonfliktit ratkaistaan *johtopaikkaperiatteen* mukaan. Jos asuinvaltion määrittelevä yleissääntö johtaa siihen, että yhtiön asuinpaikka olisi kahdessa verosopimusvaltiossa, yhtiön katsotaan asuvan siinä valtiossa, jossa yhtiön tosiasiallinen johtopaikka sijaitsee. Näin ollen ratkaisevaksi käytännössä voi muodostua tekijä, missä valtiossa yhtiön johtamiseen liittyvät keskeisimmät päätökset tehdään. Ks. aiheesta tarkemmin Helminen 2013, s. 125. Ks. johtopaikan sijainnin määrittelemisestä myös Mehtonen 2005, s. 70–80.

⁴⁶ Tuloverolaki 30.12.1992/1535, josta jäljempänä TVL.

⁴⁷ On korostettava omistajuuden merkityksen erot ja niistä aiheutuvat verokohtelun erot eri maissa. Se taho, jota verotuksellisesti pidetään omistajana, ei välttämättä ole siviilioikeuden omistajana. Ks. tarkemmin Mehtonen 2005, s. 285. Aineettomia oikeuksia voi omistaa kolmessa muodossa. Omistajuus voi perustua juridiseen omistajuuteen, taloudelliseen omistajuuteen tai perustua aineettomien oikeuksien hyödyntämiseen. Ks. tarkemmin aineettomien oikeuksien omistajuudesta Karjalainen – Raunio 2007, s. 137.

⁴⁸ VK1 11 §:n mukaan juridisista henkilöistä käytetään verotuksellisesti termiä *organisaatio* (организация). VK1 11 § 2 momentin mukaan organisaatioita voi olla kahdenlaisia: *venäläisiä organisaatioita* (российская организация) ja *ulkomaisia organisaatioita* (иностранная организация). Säännöksen mukaan venäläisiä organisaatioita ovat Venäjän lainsäädännön mukaan perustetut juridiset henkilöt. Venäjän verolainsäädännössä verovelvollisia ei siis jaotella suoranaisesti yleisesti ja rajoitetusti verovelvolliseksi. Aineellisesta lainsäädännöstä kuitenkin seuraa, että venäläisessä verolainsäädännössäkin on tehty samankaltainen ero verovelvollisuuden osalta, kuin mitä Suomessa on käytössä. Ks. aiheesta tarkemmin Heino – Penttilä – Suhonen – Matilainen 2003, s. 27.

⁴⁹ Näin myös Zhilin – Kotova-Smolenskaja – Shumskij 2014, s. 141.

Myös franchisingisiirtohinnoittelumallin osalta on oletuksia tutkielmassa. Tarkasteltava franchisingisiirtohinnoittelumalli pohjautuu konsernin operatiiviseen franchisingliiketoimintamalliin, joka puolestaan on oletettu heijastavan yhtiön tosiasiallisia liiketoimintoja. Liiketoimintamallissa franchisingantaja osallistuu ja valvoo strategisesti merkittäviä toimintoja liittyen omistamiinsa aineettomiin oikeuksiin liittyen. Oletuksena on lisäksi, että franchisingantaja vastaa aineettomien oikeuksien kehittämis- ja parantamiskustannuksista ja vastaa näihin toimintoihin liittyvistä riskeistä^{50, 51}. Oletuksena myös on, että franchisingkonseptilla saatavat aineettomien oikeuksien käyttöoikeus ja näihin välittömästi liittyvät palvelut ovat erottamattomalla tavalla integroituna franchisingottajan liiketoiminnassa. Franchisingottaja kuitenkin operoi paikallisilla markkinoillaan itsenäisessä roolissa. Tutkielmassa ei käsitellä siirtohintaoikaisuja.

Venäjä erilaisena liiketoimintaympäristönä on huomioitu tutkielmassa tarkastelemalla Venäjän lainsäädännön mukaisia erityispiirteitä, kuten sopimuksen rekisteröintivaatimusta ja dokumentointia, joilla on Venäjällä verokohtelun osalta merkitystä. Tutkielman päälukujako perustuu tutkielmassa asetettuihin tutkimuskysymyksiin.

1.2 Tutkimusmenetelmät ja lähdeaineiston valinta

Oikeustiedettä on mahdollista tutkia usein eri keinoin. Tutkimus voi olla oikeushistoriallinen, oikeussosiologinen, oikeuspoliittinen tai oikeusdogmaattinen eli lainopillinen. Oikeustieteellisessä tutkimuksessa on usein hyödynnetty samanaikaisesti useita eri tarkastelutapoja. Tutkimuksen tekijän tulisi tiedostaa osa-alue, jolle

⁵⁰ Oletuksella on merkitystä toimintoanalyysiin. Toimintoanalyysin selvitetään osapuolten liiketoimintaan liittyviä toimintoja, riskejä sekä toimintaan sitoutuneet varat. Analyysin tavoitteena on määritellä transaktion osapuolten luonne, toimintoanalyysillä on siten keskeinen rooli vertailutietojen vertailukelpoisuuden määrittämisessä. Ks. aiheesta tarkemmin Karjalainen – Raunio 2007, s. 52–55.

⁵¹ Ks. myös Mehtonen 2005, s. 277. Aineettoman omaisuuden kehittämiseen liittyvät kysymyksen kytkeytyvät strategiaan valintoihin koskien omaa kehitystyötä ja erilaisten kustannustenjakojärjestelmien käyttöä ja mahdollista tutkimustyön ostamista alihankkijoilta.

tutkielma pääasiallisesti kohdistuu, jotta tutkielmassa pystytään tarkoituksenmukaisella tavalla rajaamaan ja positioimaan tutkimus oikeustieteen oikealle osa-alueelle.⁵²

Tämä tutkielma on osa vero-oikeudellista tutkimusala, jossa tarkoituksena on selvittää verosuunnittelunäkökulmasta tutkimusaihetta koskeva oikeudellinen sääntely. Aiheen tarkastelu verosuunnittelunäkökulmasta tarkoittaa sitä, että tutkielmassa tarkastelun keskiössä on Venäjän voimassaoleva oikeus, mikä Venäjän siirtohinnoittelulainsäädännön tarkastelun näkökulmasta tarkoittaa sitä, ettei tutkielman varsinaisessa tekstissä tarkastella vanhan siirtohinnoittelulainsäädännön elementtejä tai niiden säännöksiä.

Tutkielman pää tutkimusalue on Venäjän lainsäädäntö: franchisingmaksujen osalta verolainsäädäntö ja franchisingjärjestelyn osalta siviilioikeus. Verosuunnittelunäkökulma rajat ylittävissä liiketoiminnallisissa järjestelyissä ja transaktioissa on huomioitu tutkielmassa myös siten, että tutkielmassa tarkastellaan franchisingmaksujen osalta myös rajat ylittävää verosopimuksen mukaista verokohtelua. Rajat ylittävän franchisingjärjestelyn ja franchisingmaksun kokonaisvaltainen verosuunnittelunäkökulman huomioiminen pitää sisällään molempien toimijavaltioiden, suomalaisen franchisingantajan ja venäläisen franchisingottajan, kansallisten säännösten kokonaisvaltaisen huomioimisen verokohtelun kokonaisarviointissa. Tutkielman koon rajallisuuden vuoksi suomalaisen franchisingantajan näkökulma on huomioitu siltä osin, kun se on katsottu asetettujen tutkimuskysymysten tarkastelun kannalta tarkoituksenmukaista. Tarkastelu tapahtuu sekä varsinaisessa tekstissä että tutkielman alaviitteissä. Siltä osin kun kyse on verosuunnittelunäkökulmasta tarkasteltuna tutkimusaiheeseen olennaisesti vaikuttavasta erosta tai poikkeamasta franchisingosapuolten kotivaltioiden kansallisessa verolainsäädännössä, on aihetta tarkasteltu suoraan tutkielman tekstissä, muutoin alaviitteissä. Tutkielmassa on siten havaittavissa myös oikeusvertailevaa tutkimusmenetelmää, sillä toisen valtion erilaisen oikeusjärjestelmän ja lainsäädännön ymmärtäminen ja tämän vaikutus tutkimusaiheen kokonaiskuvan ja verokohtelun hahmottamiseen edellyttää franchisingosapuolten kotivaltioiden erilaisten lainsäädäntöerojen esiintuomista ja vertailua.

⁵² Husa – Mutanen – Pohjolainen 2008, s. 19–20.

Tutkielman pääasiallinen tutkimusmetodi on oikeusdogmaattinen eli lainopillinen, mikä näkyy tutkielman päätutkimusongelmassa ja tutkimusaiheesta – Venäjän lainsäädännön mukaisen sääntelyn selvittäminen. Lainopin tehtävänä on tulkita ja systematisoida voimassaolevaa oikeutta⁵³. Oikeusdogmatiikassa tutkimuskohde usein rajataan kuitenkin vain autonomiseen normijärjestelmään ilman merkittävää yhteyttä reaaliaimaailmaan⁵⁴. Verosuunnittelunäkökulma korostuukin tutkielmassa tältä osin – tutkielmassa oikeusdogmaattisen tutkimuksen osa-aluetta täsmennetään empiirisen tutkimuksen osa-alueella käytyjen haastatteluiden avulla.

Empiirisen tutkimuksen osa-alueella tarkoitetaan haastatteluiden sisällön analysointia ja soveltamista tutkimusaiheen osalta. Empiirinen tutkimus on toteutettu haastatteluissa avoimilla kysymyksillä. Haastattelukohtaisesti haastatteluissa on ollut erilaiset haastatteluaiheet, joiden osalta kysymyksiä on esitetty. Tähän empiirisen tutkimuksen menetelmään on päädytty siitä syystä, että sen on katsottu tukevan parhaiten empiirisen tutkimuksen osa-alueen tarkoitusta tutkielmassa. Empiirisen tutkimuksen rooli on toimia päätutkimusmenetelmän tukena tuoda esille käytännönhaasteita ja -kokemuksia tutkimusaiheen tiimoilta. Tämän vuoksi avoimet kysymykset on katsottu empiirisen tutkimusmetodin tavoitteen näkökulmasta parhaimmaksi.

Tutkimusaiheen osalta haastatteluihin ovat osallistuneet Venäjän kirjanpitoasiantuntija ja Venäjän liiketoiminnan johtaja Taija Kaivola KPMG Oy AB:lta (18.2.2014), franchisingasiantuntija ja FranCon Franchise Consulting Oy:n toimitusjohtaja Henri Laakso (12.3.2014), Venäjän finanssilaitoksen apulaishallintojohtaja Natalja Zavilova (6.3.2014) sekä Venäjän veroasiantuntija ja Tax Partner Artem Vasjutin Deloitte&Touche ZAO:sta (13.3.2014). Haastatteluihin ovat osallistuneet myös kaksi suomalaista konserniyhtiötä, joilla on käytössään franchisingmuotoinen siirtohinnoittelumalli. Kyseiset yhtiöt ovat kuitenkin halunneet osallistua tutkimukseen anonymyminä, mistä johtuen tutkielmassa yhtiöistä käytetään nimitystä Case-yhtiö X ja Case-yhtiö Y. Lähdeluettelo on merkitty haastatteluista vain ne, joiden lähde on autentikoitavissa.

⁵³ Aarnio 1997, s. 37.

⁵⁴ Koistinen 2010, s. 101.

Henri Laakson kanssa käydyn haastattelun aiheena oli franchising, franchisingtoiminta ja franchisingliiketoimintamalli. Taija Kaivolan haastattelun keskiössä olivat Venäjän kirjanpitolainsäädäntö ja Venäjä liiketoiminnallisena ympäristönä. Artem Vasjutinin kanssa haastattelussa käsiteltiin konsernin sisäistä franchisingjärjestelyä ja franchisingmaksujen verokohtelua. Natalja Zavilovan haastattelusta saatiin kirjallinen näkemys franchisingmaksujen siirtohinnoittelukysymyksistä, mikä kuitenkin jäi hyvin lyhyeksi. Tämä näkyy franchisingmaksujen siirtohinnoittelua koskevassa luvussa 3.2 Franchisingmaksujen siirtohinnoittelu alaviitteissä näkyy. Konserniyhtiöistä haastateltiin yhtiön verojohtajia. Haastatteluiden keskiössä oli franchisingsiirtohinnoittelumalliin siirtyminen ja siirtohinnoittelumallin edut.

Case-yhtiö X:ssä franchisingsiirtohinnoittelumalli implementoitiin kaikkiin konsernin toimijayhtiöihin yhtäaikaaisesti vuonna 2009. Venäjän osalta käyttöönotto kuitenkin viivästyi franchisingkonseptin osalta ilmenneisiin arvonlisävero- ja tulliproblematiikan vuoksi. Franchisingsiirtohinnoittelumalli saatiin käyttöön tämän vuoden (2014) alusta.

Case-yhtiö Y:n tilanne Venäjän osalta on ollut päinvastainen. Yhtiössä franchisingsiirtohinnoittelumalli implementoitiin globaalisti vuoden 2014 alusta. Konsernissa kahteen maahan, joista Venäjä oli toinen, siirtohinnoittelumalli implementoitiin jo vuoden 2013 puolella. Tämä johtui siitä, että näiden kahden maan osalta toiminta oli hieman eri vaiheessa muiden toimijoiden kanssa.

Haastatteluiden perusteella – siltä osin kun tietoa on voinut ja saanut käyttää ja tieto kohdistuu tutkielman aiheeseen – haastattelut on otettu osaksi tutkielmaa. Käydyillä haastatteluilla on ollut merkittävä vaikutus tutkimusaiheen kokonaiskuvan luomisessa, sillä tutkimusaiheesta on uutuuden ja tutkimusasetelman vuoksi saatavilla hyvin vähän tietoa⁵⁵. Konsernin sisäinen franchising ja konseptimuotoiset taloudelliset vastikkeet mainittiin siirtohinnoitteluhankkeen asiakastilaisuudessa uutena ajankohtaisena ilmiönä⁵⁶.

⁵⁵ Tutkielmaa kirjoittaessa ainoat tieteelliset julkaisut konsernin sisäisestä franchisingsiirtohinnoittelumallista sekä konsernin sisäisesti maksettavien franchisingmaksujen siirtohinnoittelusta olivat seuraavat kolme PwC:n julkaisemaa artikkelia: Marti – Twigt – Schneller 2012a, Marti – Twigt – Schneller 2012b sekä Martakova – Minin 2012. Suomessa aiheesta ei ole julkaistu toistaiseksi tieteellistä tutkimusta, kirjallisuutta tai artikkeleita.

⁵⁶ Verohallinnon siirtohinnoitteluhanke 2013b.

Tutkimusalana myös varsinainen franchising on ilmiönä suhteellisen uusi, sillä ensimmäiset tieteelliset tutkimukset aiheesta on julkaistu vasta 1960-luvun loppupuolella⁵⁷. Franchising liiketoiminnallisena mallina on tunnettu vasta 1950-luvulta lähtien. Varsinaisen franchisingtoiminnan juuret ovat saaneet kuitenkin alkunsa jo 1700-luvulla^{58,59}. Franchisingtoiminnan synnyinmaana pidetään Yhdysvaltoja, jossa franchisingsektoria on kehittyneimpänä sekä määrällisesti että sisällöllisesti^{60,61}. Suomeen franchising on tullut 1970-luvulla kansainvälisten ketjujen tuomana⁶². Franchisingin merkitys Suomessa onkin viime vuosina kasvanut ja franchisingliiketoimintamuodolle on annettu tunnustusta Suomen talouden kasvattajana⁶³. Konsernin sisäisestä franchisingjärjestelystä ei ole toistaiseksi saatavilla tieteellistä tutkimusta.

Tutkielman haasteellisuutta oikeuskirjallisuuden puuttumisen lisäksi lisää myös se, että oikeushistoriallisen ja yhteiskuntakehityksen erilaisuuden takia Suomi ja Venäjä kuuluvat eri oikeusperheisiin⁶⁴. Venäjän voimassa oleva lainsäädäntö vastaa formaalisen ja materiaalisen oikeusvaltiollisuuden kriteerejä kohtuullisen hyvin. Kaikki keskeisimmät oikeusvaltion kriteerit on vahvistettu Venäjän lainsäädännössä.⁶⁵ Käytännön tasolla kuitenkin tuomioistuinten riippumattomuus, henkilöiden yhdenvertaisuus lain edessä, oikeusvarmuus ja perusoikeuksien toteutuminen on kuitenkin kysymyksiä, joiden toteutuminen käytännössä Venäjällä herättää epäilyksiä. Oikeusvarmuudella tarkoitetaan yleisesti oikeudellisten ratkaisujen ennakoitavuutta, mikä puolestaan korostaa vaatimusta

⁵⁷ Tuunanen 2005, s. 21.

⁵⁸ Vrt. Mattila ym. 1998, s. 19, joiden mukaan franchisingtoimintamallia on todennäköisesti käytetty ensimmäistä kertaa jo 1200-luvulla.

⁵⁹ Laakso 2001, s. 191. Näin myös Laakso, 1998 s. 13.

⁶⁰ Ks. tarkemmin Franchise Business Economic Outlook: September 2013 ss. 5, joka on tuorein tilasto franchisingliiketoiminnan vaikutuksesta USA:n talouteen. Julkaisussa on kattavasti arvioitu franchisingtoiminnan muutoksia ja kasvuodotuksia ottamalla huomioon taantuman aikana tapahtuneet kuluttajien ostovoiman heikentymisen. Julkaisussa on lisäksi kattavasti analysoitu franchisingliiketoiminnan osa-alueiden kasvuodotuksia toimialoittain eriteltyinä sekä esitetty franchisingtoiminnan merkitystä vuosittaisella kehitystasolla. Ks. tarkemmin myös SFY: Franchising Suomessa, jossa on arvioitu franchisingsektorin kasvuodotuksista Suomessa vuoden 2013 osalta.

⁶¹ Laakso 2001, s. 193.

⁶² Laakso 2001, s. 197.

⁶³ Ks. esim. Pekkarinen 2011, jossa eduskunnan talousvaliokunnan puheenjohtaja Mauri Pekkarinen korostaa franchisingtoiminnan tukemista keinona saavuttaa asetettuja yhteiskunnallisia päämääriä. Ks. myös Vapaavuori 2013, jossa elinkeinoministeri Jan Vapaavuori katsoo franchisingtoiminnan työllisyyden edistäjänä.

⁶⁴ Ks. oikeusperhejaottelusta tarkemmin Husa 2004, s.11–38.

⁶⁵ Koistinen 2010, s. 85–86.

mielivallan välttämisestä tuomioistuinten ratkaisutoiminnassa. Oikeusvarmuudesta puhuttaessa korostetaan oikeudellisten ratkaisujen muodollisen lainmukaisuuden vaatimusta: samanlainen tapaus on ratkaistava samalla lailla.⁶⁶ Tutkielmassa Venäjän oikeusjärjestelmää ja sen erityiselementtejä avataan tutkielman alaviitteissä siltä osin, kun sillä on asian ymmärtämisen kannalta merkitystä.

Venäjän lainsäädännössä omaksuttujen termien käyttöala ei aina vastaa suomalaisen oikeuden vastaavan termin käyttöalaa. Keskeisin ongelma Suomen ja Venäjän lainsäädännön tutkimisen osalta on vakiintuneeseen terminologiaan perustuvien käännösten puute.⁶⁷ Toisin sanoen Venäjän laeista ja koodeksista ei ole suomi–venäjä-kieliparilla olemassa käännöksiä. Tämä tarkoittaa tutkimuksen osalta sitä, että tutkielmassa on jouduttu lakikohtaisesti määrittelemään käännösvastineet. Kääntämiseen liittyvät lingvistiset ongelmat on ratkaistu vapaamuotoisella sisältöperusteisellä termin kääntämisellä.

Tutkielmassa Venäjän lainsäädäntöä on tutkittu alkuperäiskielellä eli venäjän kielellä. Tämän tarkoituksena on tarkastella tutkimusaihetta alkuperäislähteestä ilman välillisiä käännöksiä. Pyrkimyksenä on näin myös varmistaa lakisisällön oikeellisuus ja sisältö⁶⁸. Lakeja muutetaan Venäjällä huomattavasti useammin kuin Suomessa, mistä johtuen tutkielmassa on käytetty ”Консультант плюс” ja ”Гарант” -nimisiä elektronisia lakitietokantoja, joiden ajantasaisuudesta voidaan olla varmoja.

Venäjän ja Suomen oikeuslähdeoppi eroaa toisistaan. Yhteisenä tekijänä maiden osalta on käsitys oikeudesta, joka molemmissa valtioissa perustuu oikeus- ja lakipositivismiin. Tämä tarkoittaa sitä, että molempien maiden järjestelmässä oikeudellisen ratkaisun on

⁶⁶ Koistinen 2010, s. 86.

⁶⁷ Koistinen 2010, s. 92–93.

⁶⁸ Ks. esimerkiksi WIPO SK2 1027 § 2 momentti, jossa englanninkielinen käännös know-how’sta on virheellinen. Käännöksessä venäjänkielinen termi *коммерческой опыт*, joka tarkoittaa suomeksi käännettynä *kaupallista tietotaitoa*, on englanniksi käännetty termillä *commercial know-how*. Venäjän lainsäädännössä know-how’hun viitattaessa terminä käytetään *секрет производства*, joka suomeksi tarkoittaa *tuotantosalaisuutta*. Englanninkielinen käännös on tältä osin harhaanjohtava, eikä kuvasta venäjänkielisen säännöksen sisältöä oikealla tavalla. Aihetta tarkastellaan jäljempänä. Ks. myös WIPO SK2 1031 §, jossa säännöksen englanninkielisessä käännöksessä puuttuu kokonaan venäjänkielisessä säännöksessä oleva termi *постоянное*, joka tarkoittaa suomeksi *jatkuvasti* tai *yhtenäin*. Englanninkielinen käännös on olennaisesti puutteellinen tältä osin, sillä termin puuttuminen käännöksestä muuttaa kokonaan osapuolten välistä vastuu- ja velvoitesuhteen sisältöä.

perustuttava lainsäädäntöelimen säätämään lakiin eikä esimerkiksi tuomioistuinratkaisuihin, kuten common law –maissa. Oikeuslähdeopilla onkin merkitystä lakitekstin tulkinta-aineiston saatavuuteen ja käyttöön.⁶⁹ Oikeuslähdeoppi toimii oikeuslähteiden ja niiden keskinäisen suhteen määrittelijänä. Suomessa merkittäviä oikeuslähteitä ovat lait, muut säädökset, lain valmisteluaineisto, oikeustapaukset sekä oikeuskirjallisuus.⁷⁰

Suomessa tuomioistuimet luovat ratkaisutoiminnallaan voimassa olevaa oikeutta nojautumalla keskeisiin oikeuslähteisiin, joina on perinteisesti pidetty lakia, maantapaa, lainvalmisteluaineistoa ja korkeimpien tuomioistuinten ennakkopäätöksiä. Venäjän vakiintuneina oikeuslähteinä pidetään puolestaan vain sellaista oikeuslähdekäsitteistön määritelmää, joka on virallisessa muodossa vahvistettu oikeudelliseksi normiksi, joka on voimassa kyseisessä valtiossa. Toisin sanoen oikeuslähteeksi ei tunnusteta lähdettä, jota ei ole *virallisesti tunnustettu maan viralliseksi lähteeksi*. Näin ollen Venäjän lainsäädännössä oikeuskäytäntökään ei ole virallinen oikeuslähde, sillä valtio ei ole erikseen vahvistanut sitä viralliseksi oikeuslähteeksi. Mainittakoon vielä, ettei Venäjän oikeudessa ole toistaiseksi selkeästi vakiintunutta oikeuslähteiden hierarkiaa.⁷¹

Suomalaisessa oikeuslähdeopissa keskeinen tulkintalähde on lain valmisteluaineisto, joka pitää sisällään hallituksen esitykset ja eduskunnan valiokuntien mietinnöt. Venäläisessä oikeuslähdeopissa vastaavaa tulkintalähdettä ei tunneta. Funktionaalisesti vastaavana oikeuslähteenä voitaisiin pitää Venäjän perustuslakituoimioistuimen, korkeimman arbitraatio-oikeuden sekä korkeimman oikeuden normin soveltamista ohjaavia määräyksiä. Korkeimman oikeuden toiminnassa erityisen tärkeä merkitys on kaikista tuomareista koostuvalla *täysistunnolla (пленум)*, joka antaa *määräyksiä (постановление)* lain soveltamisesta. Paradoksaalista kuitenkin on, ettei määräyksillä ole alempia tuomioistuimia sitovaa luonnetta. Määräysten tarkoituksena on nimittäin ohjata yhtenäiseen säädösten soveltamiskäytäntöön.⁷²

Suomalaisen oikeuslähdeopin tapaan myös Venäjän osalta on mahdollista korkeimpien oikeuksien ennakkotapausten käyttö tulkinta-aineistolle. On kuitenkin huomattava, että

⁶⁹ Koistinen 2010, s. 94–95.

⁷⁰ Määttä 2012, s. 9.

⁷¹ Koistinen 2010, s. 94–95.

⁷² Koistinen 2010, s. 97.

venäläisessä tuomioistuinten ratkaisukäytännössä niihin viitataan harvoin eikä liiemmin hyödynnetä. Tämä näkyy parhaiten venäläisten tuomioistuinten antamissa ratkaisuissa, joissa esitetään useimmiten riita-asiassa tarkasteltava ongelmallinen kysymys ja siihen lyhyesti oikeudellinen ratkaisu. Suomalaistyyppistä *pro et contra* -pohdintaa tuomioistuimista on haasteellista löytää. Tuomioistuimen asiaa koskevat laajemmat perustelut löytyvät varsinaisista, annetuista tuomioista. Näitä puolestaan säilytetään vain kyseisen tuomioistuinten arkistossa paperisena muotona.⁷³

Tutkielmassa tarkasteltavan varsinaisen tutkimusaiheen osalta ei ole oikeustapauksia tai täysistunnon antamia määräyksiä⁷⁴. Oikeustapauksia on käytetty ja otettu tutkielman osaksi siltä osin, kun oikeustapaukset liittyvät tutkimusaiheen tarkasteltavaan osaluueeseen. Oikeustapauksen sisällön osalta on mainittava, että tutkielmassa osaksi tutkielmaa on otettu tapaukset, joista selviää tarkasteltava vero-oikeudellinen riita-asia ja tähän riitaan systemaattinen vastaus. Venäjän erilainen oikeusjärjestelmä vaikuttaa tutkielmassa hyödynnettäviin oikeuslähteisiin.

Edellisen Venäjän oikeusjärjestelmää koskevan johdatuksen perusteella voidaankin todeta, että tutkielman pääasiallinen tarkastelukohde on tutkimusaiheen osalta laki itsessään. Oikeuskirjallisuutta on käytetty vain siltä osin, kun lähteen luotettavuus on pystytty aidosti identifioimaan.

1.3 Tutkimusongelma, kysymyksenasettelu ja tutkielman rakenne

Tutkielman päätavoitteena ja tutkimusongelmana on selvittää franchisingjärjestelyä koskeva oikeudellinen sääntely ja franchisingkonseptin käyttöoikeudesta maksettavan franchisingmaksun verokohtelu ja siirtohinnoittelu Venäjän lainsäädännössä. Tämän lisäksi konsernin sisäistä franchisingliiketoimintamallia tarkastellaan tutkielmassa vaihtoehtoisena siirtohinnoittelumallina. Kokonaiskuvan muodostumiseksi tutkielmassa tarkastellaan myös franchisingjärjestelyn etuja franchisingosapuolten välillä.

⁷³ Koistinen 2010, s. 98.

⁷⁴ Artem Vasjutin, haastattelu Venäjän veroasiantuntijan kanssa 13.3.2014.

Tutkielman päätavoitteeseen ja tutkimusongelmaan pohjautuen tutkimuskysymyksillä haetaan vastausta kahteen osa-alueeseen: ensimmäisenä selvitetään franchisingjärjestelyä koskeva oikeudellinen sääntely Venäjän yhtiöoikeudellisessa lainsäädännössä ja toisena franchisingkonseptin käyttöoikeudesta maksettavan taloudellisen vastikkeen verokohtelu ja siirtohinnoittelu Venäjän verolainsäädännössä. Ensimmäiseen tutkimusosa-alueeseen haetaan vastausta tutkielman luvussa 2. Franchisingliiketoimintamalli. Luettavuuden vuoksi kyseisessä pääluvussa tarkastellaan myös franchisingliiketoimintamallin etuja ja franchisingsiirtohinnoittelumallia. Tutkielman toiseen tutkimusosa-alueeseen franchisingmaksujen vero- ja siirtohinnoittelukysymyksiin haetaan vastausta luvussa 3. Franchisingmaksut Venäjän verolainsäädännössä.

Tutkielman tutkimuskysymykset:

1. Millaiset ovat oikeudelliset lähtökohdat konsernin sisäiselle franchisingjärjestelylle Venäjän lainsäädännössä? *(Oikeusdogmaattinen lähestymistapa tutkimukseen)*
2. Millainen on franchisingsiirtohinnoittelumalli ja mitä etuja franchisingliiketoimintamalliin pohjautuva siirtohinnoittelumalli tuo perinteisiin siirtohinnoittelumalleihin verrattuna? *(Oikeusdogmaattinen lähestymistapa tutkimukseen)*
3. Millainen on konseptimuotoisesti maksettavien taloudellisten vastikkeiden verokohtelu ja siirtohinnoittelu Venäjän verolainsäädännön mukaan? *(Oikeusdogmaattinen lähestymistapa tutkimukseen)*
4. Millaisia käytännön haasteita franchisingliiketoimintamallin tai franchisingmaksun osalta on esiintynyt ja millaisia käytännön tekijöitä tulee ottaa huomioon? *(Empiirinen lähestymistapa tutkimukseen)*

Ensimmäisenä tutkimuskysymyksenä on selvittää franchisingia koskeva oikeudellinen sääntely Venäjän lainsäädännössä sekä mitä mahdollisuuksia tai rajoituksia kansallinen lainsäädäntö asettaa franchisingmallin soveltamiselle konsernin sisäisenä liiketoimintamallina. Toisessa tutkimuskysymyksessä tarkastellaan puolestaan franchisingsiirtohinnoittelumallia ja sen etuja perinteisiin malleihin verrattuna. Kolmas tutkimuskysymys pitää sisällään kysymyksen siitä, tuleeko konseptimuotoiset

taloudelliset vastikkeet erotella Venäjän verolainsäädännössä elementteittäin ja tarkastella vähennyskelpoisuutta erikseen. Neljäs tutkimuskysymys kulkee mukana koko tutkielman ajan. Empiirinen lähestymistapa tuodaan esille haastatteluiden kautta. Oikeusvertaileva tutkimusmenetelmä puolestaan kulkee mukana koko tutkielman ajan siinä laajuudessa, kun se on asetettujen tutkimuskysymysten kokonaiskuvan hahmottamisen osalta tarkoituksenmukaista.

Tutkielmassa esitetyt tutkimuskysymykset ovat kytköksissä toisiinsa ja tutkimuskysymykset on esitetty niihin haettavassa vastausjärjestyksessä. Tutkimusaiheen tarkastelu alkaa konsernin sisäisen franchisingjärjestelyn etujen tarkastelulla. Tämän jälkeen selvitetään Venäjän sisäisen lainsäädännön franchisingjärjestelyä koskevaa oikeudellista sääntelyä, jonka jälkeen tarkastellaan franchisingsiirtohinnoittelumallin peruselementtejä ja etuja perinteisiin siirtohinnoittelumalleihin verrattuna. Franchisingsiirtohinnoittelumallia tarkastellaan konsernin operatiiviseen, franchisingliiketoimintamalliin pohjautuvana siirtohinnoittelumallina, mistä johtuen kyseinen tutkimuskappale on sijoitettu tutkielman pääluvun 2. Franchisingtoimintamallin alle sen sijaan, että aihetta käsiteltäisiin varsinaisesti siirtohinnoittelua käsittelevässä pääluvussa 3.

Varsinaisen franchisingliiketoimintamallin ja sen oikeudellisen sääntelyn jälkeen tutkielmassa siirrytään tarkastelemaan franchisingkonseptista maksettavin franchisingmaksujen vero- ja siirtohinnoittelukohtelua. Neljäs tutkimuskysymys kulkee mukana koko tutkielman aikana täydentäen molemman edellä esitetyn tutkimusosa-alueen oikeusdogmaattisen tutkimuksen osa-aluetta.

Tutkielman kappaleissa esitetään tutkimusaiheen osalta näkökulmia ja tulkintakantoja. Tutkielman luvussa 4. Johtopäätökset esitetään siten lähinnä kokovia, tutkimusaihetta koskevia johtopäätelmiä.

2 FRANCHISINGLIIKETOIMINTAMALLI

2.1 Konsernin sisäisen franchisingjärjestelyn edut

Franchising on hyvin intensiivinen yhteistyömalli, mikä tarkoittaa tiivistä ja kattavaa käytännön yhteistoimintaa franchisingosapuolten välillä. Franchisingtoiminnan hyvät puolet syntyvät nimenomaan yritysten välisen yhteistyön harjoittamisesta, rakenteesta ja sisällöstä.⁷⁵ Perinteisiin liiketoimintamalleihin verrattuna franchisingtoimintamallin merkittävimmät edut ovat toimiverkkoon kuuluminen, riskien minimointi, toimivaksi havaittujen toimintamallien käyttö, standardisointi ja alemmat kustannusten, franchisingottajat koulutus- ja tukipalvelut sekä markkinointi- ja innovaatiokehityksen hyödyntäminen.⁷⁶

Suurimpana hyötynä franchisingottajalle pidetään franchisingantajan globaaliin toimintaverkostoon kuulumista, sillä tämä mahdollistaa franchisingottajalle parhaimpien käytäntöjen soveltamisen kautta tehokkuuden ja tuottavuuden lisäämisen franchisingottajan toiminnassa⁷⁷. Tehokkuuden ja tuottavuuden parantaminen voi tehostua esimerkiksi yhteisessä käytössä olevan teknologian tai know-how'n myötä.

Franchisingmallissa toiminen konsernin sisällä mahdollistaa riskin minimoimisen uusille franchisingottajille, lyhemmän oppimiskäyrän myötä⁷⁸. Uusille franchisingottajille parhaiksi todettujen käytänteiden kautta liiketoiminnan harjoittaminen spesifeillä liiketoiminnan alueilla nopeutuu ja helpottuu franchisingjärjestelyn kautta franchisingantajan tuen ja tietotaidon avulla. Varsinkin siitä näkökulmasta tarkasteltuna, että toimialalle ryhtyvän uuden franchisingottajan suurimpia haasteita ovat liiketoiminnan aloittamisvaihe.⁷⁹ Alkavalle yritykselle franchising on helppo tapa aloittaa liiketoiminta, kun franchisingantaja kouluttaa franchisingottajan yritystoimintansa ja konseptin hyödyntämiseen, tarjoaa liikkeenjohdollisen konsultoinnin sekä tarjoaa

⁷⁵ Laakso 2001, s. 98–99.

⁷⁶ Marti ym. 2012a, s. 7–9.

⁷⁷ Marti ym. 2012a, s. 8.

⁷⁸ Marti ym. 2012a, s. 8.

⁷⁹ Näin myös Marti ym. 2012a, s. 8.

teknistä tukea koko sopimussuhteen ajan⁸⁰. Franchisingantajaa voidaankin kategorisoida franchisingottajan liiketoiminnan kehittäjänä.

Pääasiallisena franchisingantajan tukena on käytännössä toimivaksi havaitut liiketoimintamallit siitä näkökulmasta tarkasteltuna, että franchisingottaja tarjoaa uudelle, konserniin kuuluvalla tulokkaalla liiketoiminnan aloittamisen tuen ja tietotaitonsa alalla toimimisesta. Liiketoimintansa aloittava franchisingottaja siis saa valmiina käyttöönsä kaiken liiketoiminnan harjoittamiseen tarvittavat elementit: tavaramerkit, liiketunnukset, valmiiksi kehitetyt tuotteet, kokonaisvaltaisen liiketoiminnan osaamisen ja konsultoinnin sekä kirjalliset toiminnan ohjeistukset⁸¹. Franchisingantaja tarjoaa franchisingottajan käyttöön valmiin liiketoimintakonseptin, joka voi sisällöllisesti olla joko valmiit menetelmät liiketoiminnan harjoittamiseen tai esimerkiksi kokonainen liiketoimintamalli. Ideana valmiin liiketoimintakonseptin käyttöön antamisesta franchisingottajalle perustuu menestyksekkäästi toimivaksi havaittuun tavaroiden tai palveluiden myyntiin, jonka osaksi franchisingottajalle tarjotaan pääsy. Tämä liiketoimintakonsepti perustuu franchisingottajan tavaroiden valmistukseen liittyvään know-how'hun, tavaroiden ja palveluiden myyntiin, neuvottelutaitoon samoin kuin hallinnolliseen ja taloudelliseen johtamistietoon. Käyttöön annettavaan liiketoimintakonseptiin voidaan tilanteesta, toimialasta tai siirrettävän konseptin sisällöllisestä vaatimuksesta riippuen sisällyttää liiketoiminnan harjoittamisen kannalta merkityksellistä, arvoa tuottavaa tietotaitoa ja kokemusta tutkimukseen liittyvistä prosesseista, tuotannosta sekä tavaroiden ja palveluiden markkinoinnista. Liiketoimintakonseptiin on mahdollista sisällyttää samoin liikesalaisuuksia, teknologiaa sekä keskitetystä konsernin sisällä kehitettyä ja yhteisesti käytettävää teknistä know-how'ta.⁸²

Franchisingjärjestelyssä franchisingantaja tarjoaa franchisingottajan käyttöön globaalisti, alueellisesti tai kansallisesti yleisesti tunnistettavan brändin käytön, joka voi muodostua myynnin edistämistekijänä.⁸³ Yhdenmukainen liiketoiminnan järjestämisen tapa takaa tuotettujen tuotteiden ja/tai palveluiden laadun ja standardisoinnin. Yhdenmukainen tapa

⁸⁰ Laakso 2001, s. 102.

⁸¹ Laakso 2001, s. 102.

⁸² Marti ym. 2012a, s. 8.

⁸³ Marti ym. 2012a, s. 8–9.

liiketoiminnan järjestämiseen mahdollistaa ostovoiman, brändin tunnettuuden ja asiakaslojaalisuuden hyödyntämisen toimivaksi havaitussa liiketoimintakonseptissa.⁸⁴ Franchisingverkoston yritykset ovat ulkoisesti identtisiä. Ne vievät liikeidea ja konseptia tehokkaasti eteenpäin markkinoimalla ja ylläpitämällä yhtenäistä yrityskuvaa. Positiivinen yrityskuva luo mainetta ja tunnettuutta, joista koko franchisingketju hyötyy. Franchisingverkoston toimijoilla on siten käytössään myös toisiltaan saatavaa informaatiota ja laajan alueen asiakkailta saatavaa palautetietoa liiketoiminnan kohteena olevista tuotteista, palveluista, niiden laatutasosta ja muista menestykseen vaikuttavista tekijöistä.⁸⁵

Franchisingjärjestelmässä yhteisö antaa hyvät edellytykset jäsenten väliseen yhteistyöhön, joista etuina franchisingottajat saavat mittakaava- ja synenergiaetuja toimintoihinsa, kuten hankintoihin, markkinointiin ja tuotekehitykseen⁸⁶. Yhteiseen toimiverkkoon kuulumisen etuna franchisingottajan on mahdollista suunnitella, toteuttaa ja kehittää markkinointistrategiaansa globaalilla tai alueellisella tasolla siten, että se parhaiten hyödyttää toimiverkon toimijayhtiöitä. Näiden lisäksi franchisingkonseptiin sisältyvät uusimmat tutkimukset tuotannossa käytettävistä materiaaleista, tuotantoprosesseista sekä liiketoiminnan menetelmistä.⁸⁷

Toiminnan aloituskoulutuksen lisäksi franchisingantaja takaa franchisingottajalle jatkuvaa ammattitaidon ylläpitämistä tähtäävää koulutusta. Erityisen merkityksellisesti koulutuksellinen tuki muodostuu liiketoimintakonsepteissa, jotka muodoltaan ovat monimuotoiset.⁸⁸

Franchisingantajalla franchising on levittäytymisstrategia, jolla pyritään hallitsemaan markkinoita franchisingottajayrityksistä muodostuvan yhteistyöverkoston kautta. Franchisingottajalle kyse on yritystoiminnan harjoittamistavasta. Avoimessa franchisingtoiminnassa yhdistyvät suurtuotannon mittakaavaedut sekä yrittäjyyden

⁸⁴ Marti ym. 2012a, s. 9.

⁸⁵ Laakso 2001, s. 108.

⁸⁶ Laakso 2001, s. 100.

⁸⁷ Marti ym. 2012a, s. 9.

⁸⁸ Marti ym. 2012a, s. 9.

tehokkuus.⁸⁹ Franchisingtoiminnan edut konsernin sisäisessä järjestelyssä ovat pääasiallisesti yhdenmukaiset perinteisen, avoimen franchisingjärjestelyn kanssa⁹⁰.

Käytännön tasolla molemmilla, sekä suljetulla että avoimella, franchisingtoimintamallilla haetaan kontrollointimahdollisuutta, jossa omaa liiketoimintaa ja aineettomien oikeuksien käyttöä on mahdollista kontrolloida ja ohjeistaa. Molemmissa liiketoimintamalleissa asiakkaalle voidaan luvata yhtäläinen laatu kaikissa franchisingottajien toiminnassa. Keskeisempänä erona avoimen ja suljetun franchisingtoimintamallien etujen osalta on yrittäjyyden edun ja tämän mukana tuoman lisäarvon puuttuminen suljetussa franchisingliiketoimintamallissa, kun kyse on toisistaan riippuvaisessa suhteessa olevista konsernitoimijoista. Franchisingtoiminnassa tehokkuus tulee juuri yritysten itsenäisyydestä: itsenäisen yrittäjän tekemä työ on yleensä tuottavampaa kuin esimerkiksi myyntiyksikköön palkatun johtajan⁹¹. Avoimessa franchisingtoiminnassa franchisingjärjestelyn etuna korostuu myös mahdollisuus nopeampaan ja helpompaan tapaan laajentua. Konsernin sisäisessä toiminnassa tämän merkitys ei välttämättä korostu niin paljon.⁹²

2.2 Franchisingliiketoimintamalli Venäjän lainsäädännössä

2.2.1 Franchisingjärjestelyn sisältö

Franchisingliiketoimintamalli ja franchisingiirtohinnoittelumalli ovat konsernin sisäisenä liiketoimintamallina uusia ilmiötä Venäjällä. Franchisingmuotoisen siirtohinnoittelumallin uutuus on osittain selitettävissä Venäjän siirtohinnoittelusäännösten uutuudella. Kaikkiaan käytännön tasolla

⁸⁹ Laakso 1998, s. 54.

⁹⁰ Kirjallisuutena konsernin sisäisestä järjestelystä on käytetty artikkelia Marti ym. 2012a, s. 7–9. Artikkelin sisältöä on verrattu avointa franchisingia koskevaan kirjallisuuteen franchisingjärjestelyn eduista.

⁹¹ Laakso 2001, s. 100.

⁹² Henri Laakso, haastattelu franchisingasiantuntijan kanssa 12.3.2014.

franchisingliiketoimintamalli ja franchising siirtohinnoittelumalli ovat kasvavassa määrin yleistymässä Venäjällä.⁹³

Käytännön tasolla franchisingliiketoimintamalli on koettu yleisesti hyväksytyksi tavaksi järjestää liiketoimintaa ja franchisingmallia on käytetty myös konsernin sisäisenä liiketoimintajärjestelynä. Näiden franchisinginmuotoisesti liiketoimintaa harjoittavien yhtiöiden on havaittu operoivan sekä liiketoimintamallifranchisingilla että teolliskeskeisellä franchisingmallilla⁹⁴. Esimerkkinä venäläisistä konserniyhtiöistä, jotka ovat laajentaneet liiketoimintaansa franchisingtoimintamallilla, on öljy-konserni Gaspromiin kuuluva tytäryhtiö Gasprom Neft⁹⁵.

Tällä hetkellä franchisingmuotoisesti liiketoimintaa harjoittavia monikansallisia konserniyhtiöitä Venäjällä on arviolta yhteensä 30 kappaletta. Näillä yhtiöillä on käytössään yhtäaikaaisesti myös franchising siirtohinnoittelumalli.⁹⁶ Luku on yllättävän suuri, koska kyse on kuitenkin suhteellisen uudesta ilmiöstä maailmanlaajuisestikin. Todennäköisesti konserniyhtiöiden lukumäärä on suurempikin, sillä laskuissa on huomioitu vain yhtiöt, joilla on käytössään sekä franchisingliiketoimintamalli että siirtohinnoittelumalli⁹⁷.

Venäjällä ei ole erillistä franchisingia koskevaa sääntelyä. Venäjän franchising-yhdistys on julkaissut franchisingtoimintaa koskevat *Eettiset säännöt (Кодекс этики)*⁹⁸. Nämä ovat kuitenkin karatkerisoitavissa lähinnä franchisingtoimintaa koskeviksi yleisiksi hyvän tavan toimintasäännöiksi⁹⁹. Lähtökohtaisesti eri maiden franchising-yhdistysten laatimat Eettiset säännöt sitovat vain franchising-yhdistyksen jäseniä. Käytännön tasolla

⁹³ Artem Vasjutin, haastattelu Venäjän veroasiantuntijan kanssa 13.3.2014.

⁹⁴ Martakova – Minin 2012, s. 19.

⁹⁵ Gasprom-konsernin alayhtiön Gaspron Neftin, «Гаспром нефть» aluejohtaja Aleksander Krilovin kertoi Venäjän franchising-yhdistykselle antamassa haastattelussa yhtiön laajentaneen toimintaa Ukrainaan franchisingliiketoimintamallilla. Perusteluiksi liiketoimintamallivalinnalle mainittiin pyrkimys laajentaa yhtiön menestyksestä brändiä sekä yhtäaikaista tavoitetta pitää yhtiön yritysilmä yhtenäisenä toimijoiden kesken. Näiden tavoitteiden valossa optimaalisin tapa laajentaa yhtiön tunnettuutta katsottiin franchising, sillä yrityksen brändi on hyvin tunnistettavissa ja viestittää asiakkailleen korkean tason palvelustandardeista. Ks. tarkemmin Старинская 2012.

⁹⁶ Artem Vasjutin, haastattelu Venäjän veroasiantuntijan kanssa 13.3.2014.

⁹⁷ Perustuu 13.3.2014 käytyyn haastatteluun Venäjän veroasiantuntijan, Artem Vasjutin kanssa.

⁹⁸ VFY:n laatimat Eettiset säännökset ovat yhdenmukaiset SFY:n Eettisten sääntöjen kanssa. Ks. Suomen franchising-yhdistyksen Eettisistä säännöistä SFY: Eettiset säännöt.

⁹⁹ РФ: Кодекс этики.

kuitenkin suoritusten ja ohjeistusten on katsottu velvoittavan myös muitakin alan toimijoita¹⁰⁰. Konsernin sisäisessä franchisingliiketoimintajärjestelyssä yhdistysten laatimat Eettiset säännöt ovat lähtökohtaisesti huonosti sovellettavissa, sillä säännökset on laadittu lähtökohdista, joissa toisistaan riippumattomien yhtiöiden välisiksi toimintasääntöjä pyritään ohjeistamaan.¹⁰¹

Venäjän franchising-yhdistyksen määrittely franchisingista on pitkälti yhdenlinjainen Suomen Franchising-yhdistyksen määritelmän kanssa, mutta terminologisia erojakin löytyy. Molempien maiden franchising-yhdistyksien määritelmät franchisingista ovat yhdenmukaiset kansainvälisen franchising-yhdistyksen määritelmien kanssa. Suomalaisen franchisingantajan osalta merkityksellisemmäksi oikeuslähteeksi rajat ylittävässä franchisingjärjestelyssä muodostuu EU:n kilpailuoikeuden¹⁰² säännökset, jossa käsitellään franchisingia¹⁰³.

VFY:n mukaan franchising on kahden tai useamman toisistaan riippumattoman oikeudellisen henkilön välinen *tapa järjestää liiketoimintaa*. VFY:n mukaan osapuolina franchisingliiketoiminnassa voivat olla sekä toisistaan riippumattomat juridiset henkilöt että luonnolliset henkilöt.¹⁰⁴ SFY:n mukaan franchisingilla tarkoitetaan oikeudellisesti ja taloudellisesti itsenäisten toimijoiden välistä sopimusperusteista yhteistyöstä, jossa sopimuksen kohteena on oikeus käyttää *liiketoimintakonseptia*.¹⁰⁵

¹⁰⁰ Tämä todetaan selvemmin esim. SFY: Eettiset säännöt.

¹⁰¹ Henri Laakso, haastattelu franchisingasiantuntijan kanssa 12.3.2014.

¹⁰² Ks. tarkemmin Vertikaaliset suuntaviivat 2010, kohta 2.5 Franchising. Franchisingantajan osalta keskeisenä tulkintapuna franchisingin määrittelyssä ja sääntelyssä rajat ylittävissä tilanteissa on EU:n komission laatima ohjeistus vertikaalisista kilpailurajoitteista. Ks. myös EUT päätös tapauksessa Pronuptia de Paris v. Schillgallis (C-161/84) franchisingsopimuksen ja kilpailunrajoituksen suhteesta. Ks. aiheesta myös Alkio – Wiik 2009, s. 296–298.

¹⁰³ Henri Laakso, haastattelu franchisingasiantuntijan kanssa 12.3.2014. Suomalaisen franchisingantajan näkökulmasta EU:n kilpailuoikeuden franchisingia koskevat säännökset ovat merkityksellisimmät oikeuslähteet rajat ylittävissä tilanteissa, kun franchisingosapuolten välisessä liiketoimintajärjestelyssä haetaan tukea sille, onko kyse yhteistyöperusteisesta sopimusjärjestelystä vai nimenomaisesti franchisingista.

¹⁰⁴ Ks. tarkemmin РАФ: Франчайзинг - основные понятия, jossa franchising on määrittely: “Франчайзинг - способ организации бизнес-отношений между независимыми компаниями и/или физическими лицами, в рамках которой одна из сторон (*франчайзи*) получает от другой (*франчайзера*) официальное разрешение на использование знака обслуживания, фирменного стиля, деловой репутации, ноу-хау и готовой бизнес-модели за определенную плату – роялти.”

¹⁰⁵ SFY: Mikä franchising?

Lähtökohtaisesti SFY:n ja VFY:n määritelmien mukaan konsernin sisäinen franchising ei siis ole SFY:n ja VFY:n tunnistamaa ja tarkoittamaa franchisingia. Tutkielmassa tarkasteltavan konsernin sisäisen franchisingliiketoimintamallin osalta Venäjän lainsäädännön mukaan on korostettava, etteivät yhdistysten ohjeistus ja näkemys franchisingista ole lainsäädäntöön verrattavaa normatiivista sääntelyä. Eri maiden franchising-yhdistysten antamien sääntöjen roolia normihierarkiassa voidaan luonnehtia kuitenkin lähinnä toimialan pelisäännöstoiksi rinnastettaviin käyttäytymissääntöihin¹⁰⁶. Jäljempänä tarkastellaan franchisingia koskevaa oikeudellista sääntelyä Venäjän lainsäädännön mukaan.

Venäjän Franchising-yhdistyksen määritelmät franchisingista ovat Venäjällä franchisingmuotoisesti liiketoimintaa harjoittavien konserniyhtiöiden tiedossa. Käytännön tasolla on havaittu tehottomaksi orientoitua vain Venäjän lainsäädännön määritelmiin franchisingin osalta. Suosituksena onkin tarkastella konsernin sisäistä franchisingjärjestelyä kokonaisuutena ja soveltaa tarvittaessa käsitteistöä ja ymmärrystä franchisingista eurooppalaisen käsitteistön mukaan.¹⁰⁷

Kysymys siitä, tuleeko franchisingia koskeva oikeudellinen sääntely kehittymään tai tarkentumaan, on tällä hetkellä hyvin ajankohtainen ja suuri kysymys Venäjällä. Käytännön tasolla franchisingia koskeva ohjeistus ja sääntely on hyvin problemaattista ja tulkinnanvaraista Venäjällä, mistä johtuen todennäköistä ja toivottavaa on, että franchisingia koskevaa sääntelyä ja ohjeistusta muutetaan tai tarkennetaan.¹⁰⁸

Venäjällä konsernin sisäiseen franchisingliiketoimintamallin soveltamiseen liittyvät avainhaasteet kohdistuvat Venäjän lainsäädännön mukaisiin erityisvaatimuksiin franchisingjärjestelystä. Näitä ovat franchisingsopimuksen rekisteröintivaatimus, franchisingiin sisällytettävien palveluiden kapeus lainsäädännössä sekä know-how'n lainsäädännöllisen määritelmän täyttäminen. Näillä erityisvaatimuksilla ja -säännöksillä on vaikutusta konserniyhtiöiden yritysverotukseen, arvonlisäverotukseen ja

¹⁰⁶ Henri Laakso, haastattelu franchisingasiantuntijan kanssa 12.3.2014.

¹⁰⁷ Artem Vasjutin, haastattelu Venäjän veroasiantuntijan kanssa 13.3.2014.

¹⁰⁸ Artem Vasjutin, haastattelu Venäjän veroasiantuntijan kanssa 13.3.2014.

siirtohinnoittelukysymyksiin.¹⁰⁹ Tutkielmassa Venäjän lainsäädännön mukaista franchisingia koskevaa oikeudellista sääntelyä tarkastellaankin näiden kautta.

Yritystoiminnan yleissääntelyn kannalta merkityksellisin lakikokoelma Venäjällä on siviililakikokoelma¹¹⁰ eli *Siviilikodeksi (Гражданский кодекс)*. Säädöskokoelma sisältää lukuisia yritystoimintaan vaikuttavia lakeja ja säännöksiä, jotka vaikuttavat suoraan verotukseen ja jotka on huomioitava verosuunnittelussa¹¹¹. Venäjän siviilikodeksin toisessa osassa, joka on tutkielman franchisingjärjestelyä koskevan sääntelyn osalta päätutkimusalue, on säädetty Venäjällä hyväksytyistä liiketoimintajärjestelyistä, liiketoiminnan osapuolista sekä näiden osapuolten vastuu- ja velvoitesuhteesta¹¹².

Venäjän siviilikodeksissa ei ole säädetty erillistä lakia franchisingtoiminnasta. Mainittakoon vielä, että Venäjän lainsäädännössä ei edes ole mainintaa franchisingista, vaan franchisingjärjestelyn osalta sovelletaan siviilikodeksin toisen osan 54 luvun säännöksiä *taloudellisesta toimilupajärjestelystä (коммерческая концессия)*^{113, 114}. Taloudellista toimilupajärjestelyä koskevat SK2 54 luvun säännökset ovat luonteeltaan yleisluontoisia ja käsittelevät sopimusosapuolten välistä sopimussuhdetta sekä osapuolten vastuu- ja velvoitesuhteita. Yleisluontoisuudesta huolimatta nämä SK2 1027–1040 §:n säännökset ovat franchisingtoiminnan oikeudellisen sääntelyn perusta.

¹⁰⁹ Näin myös Martakova – Minin 2012, s. 19–20.

¹¹⁰ Venäjän siviililakikokoelma koostuu neljästä osasta, jotka juridisesti muodostavat itsenäisen lakikokonaisuuden. Siviililain lakikokoelmat ovat implementoitu eri aikoina ja käsittelevät yksityisoikeuden eri lainsäädännöllisiä osa-alueita. Siviilikodeksin ensimmäisessä luvussa (№ 51-ФЗ, 21.10.1994), on säädetty yksityisoikeuden perusteista, talous- varallisuussuhteiden perusteista samoin kuin yritystoiminnan perusteista. Toisessa osassa siviililakikokoelmaa (№ 14-ФЗ, 22.12.1995) on määritelty kauppa-, varallisuus- ja yritystoiminnan perussäännöistä. Kolmas osa siviililakikokoelmaa (№ 146-ФЗ, 1.11.2001) käsittelee kansallisen siviilioikeuden suhdetta ja normipohjaa kansalliseen oikeuteen verrattuna. Siviilikodeksin neljäs osa (№ 230-ФЗ, 18.12.2006) tarkastelee aineettomia oikeuksia ja niiden käyttöä.

¹¹¹ Heino ym. 2003 s. 21.

¹¹² Ks. Venäjän lainsäädännön mukaisista sopimuksista Orlov 2008, s. 19–26.

¹¹³ *Коммерческая концессия* tarkoittaa sanamuodon mukaisen käännöksen mukaan taloudellista suostumusta tai taloudellista yksimielisyyttä. Kyseisellä termillä ei ole vakiintunutta suomenkielistä vastinetta. Tutkielmassa tämä termi on suomennettu sen sisällöllisen ydinidean mukaisesti. Mainittakoon vielä, että jatkossa *taloudellista toimilupajärjestelyä* koskevaan sääntelyyn viitattaessa tarkoitetaan *franchisingia* koskevaa sääntelyä.

¹¹⁴ Martakova – Minin 2012, s. 19.

Kyseisissä säännöksissä ei ole säädetty Venäjän lainsäädännössä tunnistetuista franchisingmuodoista. Sääntelyssä franchisingia ei myöskään ole määritelty toisistaan riippumattomien osapuolten väliseksi liiketoimintajärjestelyksi tai vastaavasti asetettu rajoituksia tai esteitä sen soveltamiselle konsernin sisäisenä järjestelynä. Ainoana osapuolten oikeudellista muotoa koskeva säännös on SK2 1027 § 3 momentti, jossa taloudellista toimilupajärjestelyn osapuolina voivat säännöksen mukaan olla taloudelliset organisaatiot ja elinkeinoharjoittajina liiketoimintaa harjoittavat yksittäiset henkilöt. Siviilikoodeksin ensimmäisen osan (SK1)¹¹⁵ 50 §:n mukaan *taloudellisilla organisaatioilla* tarkoitetaan juridisia henkilöitä. Näin ollen lainsäädännöllisistä lähtökohdista franchisingliiketoimintamallille ei ole juridisia esteitä sen soveltamiselle Venäjällä. Edellä esitetty siviilikoodeksin sisällöllinen sääntely franchisingin osalta vastaa osittain ensimmäiseen tutkimuskysymykseen.

Venäjän lainsäädännön mukaisen taloudellisen toimilupajärjestelyn säännösten lähtökohtana on SK2 1027 §, jossa on säädetty taloudellista toimilupajärjestelyä koskevasta sopimuksesta. SK2 1027 § 1 momentin mukaan käyttöoikeuden saaja saa aineettomien oikeuksien käyttöoikeuden omistajalle maksamaa taloudellista vastiketta vastaan hyödyntää omassa liiketoiminnassaan aineettomien oikeuksien käyttöoikeuksista muodostuvaa kokonaisuutta. Säännöksen mukaan näitä aineettomia oikeuksia ovat tavara- ja palvelumerkkien lisäksi muut sopimuksessa eriteltyt aineettomat oikeudet. Näitä muita oikeuksia säännöksessä mainitaan erityisesti kaupalliset nimikkeet ja *tuotantosalaisuudet eli know-how*¹¹⁶.

Tämän lisäksi franchisingjärjestelyyn kuuluu SK2 1027 § 2 momentin mukaan oikeudenomistajan velvollisuus taata käyttöoikeuden saajalle aineettomien oikeuksien muodostaman kokonaisuuden lisäksi myös *kaupallista osaamistaan*¹¹⁷. Säännöksen

¹¹⁵ Гражданский кодекс Российской Федерации от 21.10.1994, № 51-ФЗ, josta jäljempänä SK1 tai siviilikoodeksin ensimmäinen osa.

¹¹⁶ Know-how'n venäjänkielistä vastinetta tarkastellaan jäljempänä.

¹¹⁷ Venäjänkielisessä säännöksessä mainitaan *коммерческой опыт*, joka sanamuodon mukaisen käännöksen mukaan tarkoittaa taloudellista kokemusta. Tutkielmassa luettavuuden vuoksi termi on suomennettu *kaupalliseksi tietotaidoksi*. Vrt. WIPO SK2 1027 § 2 momentti, jossa termi on käännetty englanniksi *commercial know-how* eli *taloudelliseksi know-how'ksi*. Englanninkielinen käännös on harhaanjohtava. Säännöksessä ei miltään osin mainita Venäjän lainsäädännössä tarkoitettua tarkoitettu know-how'ta, jonka venäjänkielinen vastine siis on *секрет производства*. Aihetta tarkastellaan jäljempänä.

mukaan näiden käyttöoikeuden laajuus ja soveltamisala tulee olla määriteltynä, erityisesti aineettomien oikeuksien käyttöoikeuden vähittäis- tai enimmäislaajuuden osalta¹¹⁸. Sen sijaan aineettomien oikeuksien muodostaman kokonaisuuden ja know-how'n käyttöoikeuden hyödyntäispaikka voi olla säännöksen mukaan olla sopimuksessa määrittelemätön.

Sopimuksessa tulee kuitenkin olla osoitettuna sopimuksella luovutettavan aineettoman oikeuden käyttöoikeuden hyödyntämiskohde liiketoiminnassa. Sopimuksessa tulee olla selvitettyä miten ja mihin aineettomia oikeuksia hyödynnetään liiketoiminnassa. Säännöksessä mainitaan esimerkkinä aineettomien oikeuksien hyödyntäminen hyödykkeiden myynnissä, muussa kauppaliketoiminnassa, palveluissa sekä työssä suoriutumisessa. Aineettomien oikeuksien käyttöoikeuden hyödyntämiskohde ja tarkoitus on säädetty lakipykälässä varsin löyhästi. Lain sanamuodon mukaisen tulkinnan mukaan hyödyntämiskohde voi olla lähtökohtaisesti mikä tahansa liiketoiminnan tai -osa-alueen kohde.

Venäjän lainsäädännön mukainen franchisingjärjestely muistuttaa sisällöllisesti paljon lisensointijärjestelyä. Näkemystä perustellaan sillä, että taloudellisessa toimilupajärjestelyä koskevan sääntelyn keskiössä ovat aineettomat oikeudet ja niiden käyttöoikeuksien luovutus. Myös lainsäädännöllisellä tasolla franchisingjärjestely nähdään vahvasti lisensointijärjestelmäpohjaisena liiketoimintajärjestelynä. SK2 1027 §:n 4 momentissa mukaan taloudellisen toimilupajärjestelyn osalta soveltuvin osin sovelletaankin lisensointia koskevaa SK4 luvun VII¹¹⁹ säännöksiä. SK4 1235 §:ssä on säädetty Venäjän lainsäädännön mukaisesta lisensointijärjestelystä lisensointisopimuksen sisällön kautta. Säännöksen 1 momentin mukaan lisensointisopimuksessa aineettomien oikeuksien omistaja eli lisenssinantaja luovuttaa lisensointisopimuksessa tarkoitettujen aineettomien oikeuksien käyttöoikeuden lisenssin

¹¹⁸ Aineettoman omaisuuden liiketoimen muotona kuvataan käyttöoikeuksien luovuttamisen astetta eli onko kyseessä käyttöoikeuksien osittais- vai kokonaisluovutus. Aineettoman omaisuuden tyyppilajina kuvataan siirtyvän omaisuuden lajia eli sitä, minkälaisessa oikeudellisessa muodossa aineettoman oikeuteen liittyvä oikeus siirretään. Markkinaehtoisen hinnan suuruuteen vaikuttaa lisäksi oikeussuojan kestoaike ja vahvuus. Ks. tarkemmin vaihdannan kohteiden ominaispiirteistä aineettoman oikeuden osalta Kukkonen – Walden 2010, s. 180.

¹¹⁹ Раздел VII. Права на результаты интеллектуальной деятельности и средства индивидуализации. SK4 Luku VII. Oikeudet aineettomiin oikeuksiin ja yksilöimisen keinot.

saajalle, joka käyttää saamaansa oikeutta sopimuksessa sovitulla tavalla, sovitulla määrällä ja sopimusehtojen puitteissa. Säännös on perusteeltaan varsin yhdenlinjainen taloudellisen toimilupajärjestelyn osalta.

SK4 1235 § 6 momentin mukaan lisensointisopimuksessa tulee olla kaksi elementtiä, jotta sopimusta pidetään laissa tarkoitettuna lisensointisopimuksena: (i) sopimuksen kohde, jolla tarkoitetaan oikeutta käyttää aineettomia oikeuksia tai näiden kohdetta, jonka käyttöoikeutta sopimuksella luovutetaan. Sopimuksen kohde tulee olla sopimuksessa identifioitu. Lisensoitavasta kohteesta riippuen yksilöidyllä identifiointilla voidaan tarkoittaa esimerkiksi aineettoman oikeuden rekisteröintinumeroa ja rekisteröintipäivää. Sopimuksessa tulee olla lisäksi (ii) eriteltynä aineettomien oikeuksien käyttötapa ja -muoto.

Taloudellinen toimilupajärjestely eroaa lisensointijärjestelystä kuitenkin siinä, että toisin kuin lisensointijärjestelyssä, taloudellisessa toimilupajärjestelyssä on mahdollista yhdistää aineettomien oikeuksien lisäksi myös muita elementtejä. Siviilikodeksin lain sanamuodon mukaisen tulkinnan mukaan aineettomien oikeuksien käyttöoikeuden luovutus on kuitenkin taloudellisen toimilupajärjestelyn ydinelementti ja perusta, jonka ympärille muut elementit rakentuvat. Tutkielmassa tarkasteltavasta tutkimusasetelmasta tarkasteltuna palveluiden sisällyttäminen franchisingjärjestelyyn on lähtökohdistaan haastavaa, sillä palveluiden kuulumista järjestelyyn ei mainita SK2 1027 §:ssä. Palvelunluonteiset elementit mainitaan vain sopimusosapuolten välistä sääntelyä koskevassa lakipykälässä, kuten jäljempänä selviää.

Käytännön tasolla ulkomaiset, Venäjällä franchisingmuotoisesti liiketoimintaa harjoittavat konserniyhtiöt ovat kokeneet ongelmalliseksi Venäjän lainsäädännön franchisingia koskevan määrittelyn kapea-alaisuuden. Erityisesti eurooppalais- ja amerikkalaislähtöisten yhtiöiden osalta Venäjän siviilikodeksissa tarkoitettu franchisingia käsittelevä kaupallinen toimilupajärjestelyn soveltaminen käytännössä on koettu haasteelliseksi, koska osapuolten liiketoiminnallinen järjestely ei käytännön liiketoiminnassa vastaa täysin Venäjän siviilikodeksissa tarkoitettua kaupallista toimilupajärjestelyä. Erityisen ongelmalliseksi näiden yhtiöiden osalta on koettu rajat ylittävät franchisingjärjestelyt osapuolten välillä, kun maiden lainsäädännöt ja käytännöt

liiketoimintajärjestelyn suhteen eroavat. Erityisesti palvelujen laajuuden sisältyminen franchisingiin on ongelmallista.¹²⁰

Seuraavaksi franchisingia koskevaa taloudellista toimilupajärjestelyä koskevaa sääntelyä tarkastellaan sopimuselementteittäin. Tutkielman osalta tämä tarkoittaa tarkastelua aineettomien oikeuksien ja palveluiden osalta. Tähän esittämistapaan on päädytty asetettujen tutkimuskysymysten osalta.

2.2.2 Aineettomat oikeudet franchisingjärjestelyssä

Aineettomista oikeuksista on säädetty siviilikoodeksin neljännessä osassa. Aineettomia oikeuksia tarkastellaankin SK4 luvun VII mukaan. Venäjän lainsäädännössä, SK4 1226 §:n mukaan *aineettomalla omaisuudella*¹²¹ tarkoitetaan älyllisen toiminnan lopputulosta, joiden kohde on identifioitavissa. VK1 11 §:n mukaan Venäjän verolainsäädännössä sovelletaan siviilikoodeksissa määriteltyjen termien sisältöä, ellei termejä ole erikseen määritelty verolainsäädännössä. Aineettoman omaisuuden osalta verolainsäädännössä ei ole säädetty erillistä termimääritelmää.

SK4 1225 §:n 1 momentissa on listattu Venäjän lainsäädännön mukaan aineettomana omaisuutena pidettävistä omaisuseristä. Aineettomien oikeuksien kategorioita säännöksessä on yhteensä 16 kappaletta, joista tutkielmassa käsitellään vain franchisingkonseptin alle koottuja aineettomia oikeuksia. Näitä aineettomia oikeuksia ovat patentit (SK4 luku 72), know-how (SK4 luku 75), kaupallinen nimi (SK4 luku 76 § 1473) sekä tavara- ja palvelumerkit (SK4 luku 76 § 1477).

Patenteilla (патенты) tarkoitetaan SK4 1345 § 1 momentin mukaan keksintöihin, hyödyllisyysmalleihin sekä teolliseen muotoiluun kohdistuvia immateriaalioikeuksia. Säännöksen 2 momentin mukaan näiden patenttien keksijälle kuuluvat patenttien osalta tekijänoikeus ja yksinoikeus patenttiin.

¹²⁰ Artem Vasjutin, haastattelu Venäjän veroasiantuntijan kanssa 13.3.2014.

¹²¹ SK4 säännöksissä aineettomasta omaisuudesta käytetään termiä *интеллектуальная собственность*, joka suoran käännettynä tarkoittaa *älyllistä omaisuutta*. Käännösteknisistä syistä ja luettavuuden näkökulmasta tutkielmassa käytetään termiä *aineeton omaisuus*.

Kaupallisella nimellä (фирменное наименование) tarkoitetaan SK4 1473 §:n 1 momentin mukaan juridisen henkilön, joka on taloudellinen organisaatio, yksityisoikeudellisessa kiertokulussa käyttämää kaupallista nimeä, joka on määritelty yhtiön rekisteröidystä perustamisasiakirjoista.

Tavaramerkillä (товарный знак) tarkoitetaan SK4 1477 § 1 momentin mukaan sertifioituun tavaramerkkisertifikaattiin perustuvaa yksinoikeutta. SK4 1481 §:ssä on säädetty tavaramerkkisertifikaatista. Säännöksen 1 momentin mukaan tavaramerkki tulee olla rekisteröitynä valtion tavaramerkkirekisteröinnistä vastaavassa organisaatiossa. SK4 1481 § 2 momentin mukaan tavaramerkkisertifikaatti tuo yksinoikeuden tavaramerkin käyttöön sertifikaatissa osoitettujen käyttökohteiden osalta. SK 1477 § 2 momentin mukaan *palvelumerkkien (знак обслуживания)* osalta sovelletaan tavaramerkkiä koskevia säännöksiä.

Know-how on Venäjän lainsäädännössä aineetonta omaisuutta SK4 1225 §:n mukaan. Venäjän lainsäädännössä know-how'n (ноу-хау) venäjänkielinen vastine termille on *секрет производства*, joka tarkoittaa suomeksi *tuotantosalaisuutta*. Termi on mainittu SK4 1225 § 1 momentissa, jossa Venäjän lainsäädännössä tarkoitettulla aineettoman omaisuuden erällä, know-how'lla, tarkoitetaan tuotantosalaisuutta. Konsernin sisäinen, rajat ylittävä franchisingjärjestelyssä know-how voi muodostua ongelmalliseksi franchisingantajan ja franchisingottajan kotivaltioiden erilaisen terminologisen määrittelyn sekä termin sisällön kattavuuden osalta. Tällä voi olla vaikutusta verokohteluun rajat ylittävissä tilanteissa. Aihetta käsitellään tarkemmin franchisingmaksujen verokohtelun osalta luvussa 3.1.2 Rojalti.

Yritysten know-how-varanto lisääntyy innovaatioiden kautta¹²². Know-how-termiä käytetään sellaisenaan anglosaksisen kielialueen ulkopuolella. Suomen kieleen on yritetty istuttaa vastaavaksi sanaksi tietotaito-termiä. Vallitsevana käytäntönä on kuitenkin edelleen termin englanninkielinen sanayhdistelmä know-how.¹²³

¹²² Ks. myös Mehtonen 2005, s. 273. Know-how'ta omaavilla yrityksillä, jotka käyvät kauppaa merkkituotteilla, patentoiduilla tuotteilla ja tai patentoidulla menetelmillä, on lähtökohdiltaan hyvin kilpailukykyiset mahdollisuudet kasvattaa markkinaosuuksiaan. Kilpailukyky edellyttää konsernien näkökulmasta optimaalista työnjakoa, tuotantopanosten (mukaan lukien aineeton varallisuus) käytön allokoointia sekä niihin liittyvää toimintojen organisatorista strukturointia.

¹²³ Ks. aiheesta tarkemmin Niskakangas 1983, s. 12–22.

Venäjällä on säädetty siviilikoodeksista erillinen erityislaki, laki liikesalaisuuksista (LLS)¹²⁴, jonka säännökset koskevat lain 1 §:n mukaan myös know-how'ta. Myös erityislaissa know-how'n venäjänkielisenä vastineella tarkoitetaan tuotantosalaisuuksia. Erityislaki on yhdenmukainen ja pohjautuu SK4 1465 §:ään, jossa on säädetty yleisesti know-how'sta. SK4 1465 §:n mukaan know-how'lla tarkoitetaan lähtökohtaisesti mitä tahansa tietoa, joka on kolmansiin osapuoliin nähden salassa pidettävää, ja jolla on tai voi olla taloudellista arvoa. Tällainen tieto voi olla tuotantoon, teknologiaan, talouteen, organisatoriseen tietoon liittyvää tai muuta tähän rinnastettavaa tietoa. Siviilikoodeksin säännökset know-how'sta ovat varsin laaja-alaiset. Erityislain säännöksiä sovelletaan ensisijaisesti¹²⁵.

LLS 3§:n 1 momentissa on eritelty know-how muista liiketoimintaan vaikuttavista salassa pidettävistä tiedoista. LLS 3 §:n 1 momentin 2 kohdassa on määritelty know-how'n sisältö. Säännöksen mukaan osapuolten välisessä siirrettävässä tietotaidossa kyse on know-how'sta vain, jos seuraavat kriteerit täyttyvät:

- 1) know-how sisältää taloudellisesti arvokasta tietoa tuotannolliseen, tekniseen, taloudelliseen tai organisatoriseen luonteeseen liittyen ja
- 2) taloudellisesti arvokkaalla tiedolla tarkoitetaan sitä, että know-how on kolmanteen osapuoleen nähden salassa pidettävää tietoa ja
- 3) kolmanteen osapuoleen nähden salassa pidettävällä tiedolla tarkoitetaan sitä, ettei muilla kuin valtuutetuilla henkilöillä ei ole pääsyä tietoon.

Tämän lisäksi LLS:ssä on muitakin edellytyksiä tiedon pitämiselle know-how'na. LLS 10 §:n mukaan know-how'ta koskevissa asiakirjoissa tulee olla leima, joka osoittaa tiedon sisällön salassapidettävyyden. Säännöksen mukaan asiakirjoissa tulee olla osoitettuna myös tiedon haltijataho. LLS 10 §:n 1 momentin 5 kohdan mukaan tällaisen tiedon haltijan ollessa juridinen henkilö tulee salassapidettävyyden osoittavan leiman lisäksi erikseen olla mainittuna koko yhtiön virallinen nimi ja sijainti.

¹²⁴ Venäjän federaation laki liikesalaisuuksista № 98-ФЗ, 29.7.2004 «О коммерческой тайне», josta jäljempänä LLS.

¹²⁵ Perustuu korkeimman oikeuden *täysistunnon (пленум) määräykseen (постановления)*. Korkeimman oikeuden toiminnassa erityisen tärkeä merkitys on kaikista tuomareista koostuvalla *täysistunnolla*, joka antaa määräyksiä lain soveltamista varten. Ks. know-how'n soveltamista Постановление Пленума Верховного Суда 2009, kohta 57.

Know-how'ta koskevat asiakirjat tulee säilyttää lain mukaan liikesalaisuuksien *salassapitovelvollisuusjärjestelmää* noudattaen. Tämä tarkoittaa rajoitettua oikeutta tiedon pääsyyn¹²⁶. LLS 10 §:n 1 momentin 1 kohdan mukaan oikeus tiedon pääsyyn tulee olla vain auktorisoiduilla henkilöillä. Saman säännöksen 3 kohdan mukaan henkilöistä, joilla on pääsy tietoon, on pidettävä kirjaa.

Case-yhtiö Y:n osalta aineettomien oikeuksien osalta ei toistaiseksi ole ilmennyt ongelmia. Yhtiö kuitenkin korostaa, ettei franchisingliiketoimintamalli konsernin sisäisenä liiketoimintamallina ole ollut käytössä vielä pitkään Venäjällä, ja tästä johtuen käytännön haasteista on vielä hankala arvioida. Todennäköisinä haasteina know-how'n osalta Case-yhtiö Y kuitenkin arvioi know-how'n osoittamistaan.

Käytännön tasolla know-how'n osoittaminen Venäjällä on hyvin työlästä. Tiedon olemassaolon todistaminen perustuu enemmänkin teknisiin käytännön ratkaisuihin kuin tiedon taloudellisen merkityksen osoittamiseen. Käytännössä know-how'n todistaminen tarkoittaakin sitä, että taloudellisesti arvokasta, kolmanteen osapuoleen nähden salassa pidettävää tietoa ja asiakirjoja säilytetään salassapitoleimalla merkittynä yhtiön johtopaikan kassakaapissa. Tiedon ollessa elektronisessa muodossa keskeiseksi elementiksi tiedon olemassaoloon muodostuu tietojärjestelmän käytettävyys. Järjestelmästä on käytävä ilmi auktorisoidut tiedon käyttäjätahot. Järjestelmän tulee tällöin lisäksi pystyä tarkastamaan tietoa katsoneet henkilöt.¹²⁷ Know-how'n olemassaolon ja tietotaidon hyödyntäminen Venäjällä on paitsi teknistä, menettelyllistä osoittamista, mutta haastavaa myös siitä syystä, että jo lähtökohtaisesti know-how'lla tarkoitetaan tietotaitoa, joka täyttää yhtäaikaaisesti know-how'n lainsäädännölliset kriteerit sekä käytännön vaatimukset. Know-how'n vähennyskelpoisuuden osalta tärkeimmäksi ja haastavimmaksi muodostuu sen olemassaolon osoittaminen veroviranomaisille¹²⁸. Aihetta käsitellään tarkemmin luvussa 3.1.1 Vähennyskelpoisuus ja dokumentaatio.

Case-yhtiö Y on huomionnut know-how'n erityisvaatimukset Venäjällä: esimerkiksi Venäjän yhtiölle franchisingsopimuksella siirrettävässä franchisingmanuaalissa on oltava

¹²⁶ Martakova – Minin 2012, s. 20.

¹²⁷ Artem Vasjutin, haastattelu Venäjän veroasiantuntijan kanssa 12.3.2014.

¹²⁸ Artem Vasjutin, haastattelu Venäjän veroasiantuntijan kanssa 13.3.2014.

asianmukaiset kirjaukset ja leimat. Kyseistä franchisingmanuaalia säilytetään yhtiön kassakaapissa know-how'ta koskevan erityislain vaatimalla tavalla. Yhtiö on myös laatinut luovutustositteet luovutetun manuaalin osalta, mikä osoittaa franchisingmanuaalin vaihtaneen omistajaa franchisingosapuolen kesken. Luovutusasiakirjassa franchisingantaja allekirjoittaa franchisingmanuaalin luovutetuksi ja franchisingottaja vastaavasti allekirjoittaa franchisingmanuaalin vastaanotetuksi. Tällainen menettely on Venäjällä keskeisessä roolissa, kun asiakirjat vaihtavat omistajaansa¹²⁹.

2.2.3 Palvelut franchisingjärjestelyssä

Franchisingjärjestelyyn sisällytettävät palvelut ja niiden laajuuskysymykset ovat ongelmallisia siviilikoodeksin mukaisen franchisingia koskevan määrittelyn kapeuden vuoksi. Kuten mainittu, SK2 1027 §:n 1 momentin määritelmän mukaan taloudellisessa toimilupajärjestelyssä osapuolelle luovutetaan aineettomien oikeuksien käyttöoikeus sekä muita sopimuksessa määriteltyjä oikeuksia aineettomiin oikeuksiin liittyen. Lakipykälässä ei ole määritelty palveluiden kuulumisesta järjestelyyn. Palvelut mainitaan franchisingjärjestelyä koskevassa lainsäädännössä ainoastaan osapuolten vastuu- ja velvoitesuhteiden osalta.

SK2 1031 §:ssä on säädetty aineettomien oikeuksien omistajan velvollisuudesta aineettomien oikeuksien käyttöoikeuden saajaa kohtaan. Lainkohdan 1 momentin mukaan oikeudenomistajan tulee teknisen, taloudellisen ja muun aineettomien oikeuksien käyttöoikeuden kannalta merkityksellisen dokumentaation ja tiedon toimittamisen lisäksi ohjeistaa oikeudensaajaa ja tämän työntekijöitä aineettomien oikeuksien käyttämiseen liittyvissä asioissa.

SK2 1031 2 momentin mukaan, jollei toisin ole sovittu, oikeudenomistajan tulee sopimuksen rekisteröinnin varmistamisen lisäksi taata oikeudenkäyttäjälle jatkuvaa¹³⁰

¹²⁹ Artem Vasjutin, haastattelu Venäjän veroasiantuntijan kanssa 13.3.2014.

¹³⁰ Vrt. WIPO SK2 1031 §, jossa säännöksen englanninkielisessä käännöksessä osalta puuttuu alkuperäisessä, venäjänkielisen säännöksen termi *постоянное*, joka tarkoittaa suomeksi *jatkuvasti* tai *yhtenäin*. Englanninkielinen käännös on olennaisesti puutteellinen tältä osin, sillä

teknistä tukea ja konsultaatiota. Tämä pitää sisällään myös työntekijöiden koulutuksen ja ammattitaidon ylläpitämisen. Samaisen lainkohdan mukaan oikeudenantajan tehtävänä on lisäksi kontrolloida oikeudensaajan aineettomia oikeuksia hyödyntämällä valmistamien tavaroiden ja/tai palveluiden laatua.¹³¹

Franchisingalalla aineettomiin oikeuksiin välittömästi kuuluvilla palveluilla tarkoitetaan työtä kohdistuen aineettomiin oikeuksiin, joka suoritetaan varsinaiseen franchisingliiketoimintaan. Avoimessa franchisingissa tämä tarkoittaa käytännössä työsuoritteita, jotka liittyvät franchisingsopimuksen tekemiseen, yrittäjien hankintaan, franchisingottajien kouluttamiseen sekä esimerkiksi tavaramerkin hallintaa koskevaa työtä pidetään aineettomiin oikeuksiin kohdistuvina palveluina. Sen sijaan aineettomista oikeuksista erilliset palvelut, kuten taloushallintopalvelut, ovat selvästi muuta kuin aineettomiin oikeuksiin kohdistuvia palveluja.¹³² Venäjällä ei ole toistaiseksi oikeuskäytäntöä siitä, millaisia palveluita tulisi katsoa Venäjän lainsäädännössä taloudellisessa toimilupajärjestelyä koskevassa sääntelyssä tarkoitetuksi aineettomien oikeuksien käyttämiseen liittyviksi palveluiksi.

Yleisesti aineettomiin oikeuksiin kohdistuvaksi katsottavista palveluista on käytännön tasolla esiintynyt paljon problematiikkaa Venäjällä¹³³. Silloin kun franchisingjärjestely sisältää palveluita, jotka luonteeltaan eivät vastaa SK2 1031 §:ssä tarkoitettuja palveluja, suurena uhkana on tällöin, että franchisingjärjestelyä tarkastellaan osapuolten välisenä liiketoiminnallisena järjestelynä, jossa varsinaiseen franchisingsopimukseen on yhdistetty erillinen palvelusopimus¹³⁴. Franchisingjärjestelyn osalta ohjeistuksena franchisingsopimuksen laadinnan osalta palveluun liittyen on, että aineettomiin

termin puuttuminen käännöksestä muuttaa osapuolten välisten vastuu- ja velvoitesuhteen sisällön merkitystä täysin. Jatkuvan teknisen tuen ja konsultaation takaaminen tarkoittaa pitkäaikaista palveluluonteista suoritetta osapuolten välillä.

¹³¹ Säännös on dispositiivinen. SK2 1031 § 2 momentin vaatimus on vähittäisedellytys sopimusosapuolten väliseen järjestelyyn. Säännöksen mukaan mikäli sopimuksessa ei ole sovittu toisin (sopimusehtoja parantavasti), on sopimuksessa vähintään taattava säännöksessä tarkoitettujen oikeudenomistajan velvollisuudet.

¹³² Henri Laakso, haastattelu franchisingasiantuntijan kanssa 12.3.2014.

¹³³ Artem Vasjutin, haastattelu Venäjän veroasiantuntijan kanssa 13.3.2014.

¹³⁴ Näin myös Martakova – Minin 2012, s. 19.

oikeuksiin liittyvät palvelut tulee erikseen erotella aineettomien oikeuksien käyttöoikeuden ehtojen kohdalla¹³⁵.

Käytännön tasolla SK2 1031 §:n säännöksiä franchisingjärjestelyyn kuuluvista palveluista on tulkittu pitävän sisällään kaikki tarvittavat palvelut, jotka tukevat ja ylläpitävät venäläisen franchisingottajan liiketoimintaa sekä tämän liiketoiminnan harjoittamista Venäjällä. Franchisingjärjestelyyn sisällytettävien palveluiden ongelma-alueeksi on koettu niiden dokumentointihaasteet vähennyskelpoisuuden osoittamiseksi. Jotta nämä franchisingjärjestelyyn kuuluvat palvelut voidaan vähentää menoina, vähennyskelpoisuuden todistamiseksi tulee olla riittävä dokumentaatio näistä vähennettäväksi vaadituista kuluista. Dokumentaation tarkoituksena on osoittaa, että franchisingottaja on tosiasiallisesti saanut franchisingosimuksessa tarkoitettua tukea ja palveluita franchisingantajalta. Jos tätä dokumentaatiota ei ole saatavissa, nämä kulut ovat siltä osin vähennyskelvottomia.¹³⁶

Case-yhtiö Y:n osalta toistaiseksi ei ole ilmentynyt haasteita konseptimuotisten franchisingmaksujen sisällöstä. Toistaiseksi ei ole esitetty vaatimusta palveluiden erottelemisesta tai kyseenalaistettu franchisingkonseptiin kuuluvien elementtien sisällöstä. Case-yhtiö Y:llä palveluiden osuus franchisingkonseptista on kuitenkin erittäin pienimääräinen. Vastaavanlainen tilanne on myös Case-yhtiö X:llä.

2.2.4 Sopimuksen rekisteröinti

SK4 1028 §:ssä on säädetty taloudellisen toimilupajärjestelyä koskevan sopimuksen muodosta ja sen rekisteröinnistä. SK2 1028 § 1 momentin mukaan taloudellista toimilupajärjestelyä koskeva sopimus tulee olla kirjallisesti laadittuna. Säännöksen mukaan muutoin kuin kirjallisesti laadittu sopimus on pätemätön. SK2 1028 § 2 momentin mukaan sopimus tulee myös rekisteröidä Venäjän patentti- ja aineettomien oikeuksien rekisteröinnistä vastaavan orgaaniin, *Rospatentiin* (*Федеральная служба по интеллектуальной собственности*). Säännöksen mukaan rekisteröimätön

¹³⁵ Martakova – Minin 2012, s. 19.

¹³⁶ Artem Vasjutin, haastattelu Venäjän veroasiantuntijan kanssa 13.3.2014.

franchisingsopimus on juridisesti pätemätön. Sopimuksen rekisteröinti vie keskimäärin aikaa 2–3 kuukautta. Sopimuksen rekisteröinnillä on kuitenkin taannehtiva vaikutus¹³⁷.

Ongelmia franchisingsopimuksessa voi muodostua sopimustulkintaristiriitoja suomalaisen franchisingantajan ja venäläisen franchisingottajan välillä, jos sopimuksen rekisteröinti jää tekemättä. Venäjän lainsäädännön mukaan rekisteröimätön sopimus on pätemätön, kun taas suomalaisen franchisingantajan osalta on huomattava Suomen oikeustoimilain (OikTL)¹³⁸ 3 §, jonka mukaan sopimus voi olla myös suullisesti laadittu.

Myös eräiden Venäjän lainsäädännön mukaisten aineettomien oikeuksien käyttöoikeuden osalta on esitetty erikseen rekisteröintivaatimus. Esimerkiksi patenttien osalta Venäjällä on säädetty erityislaki, patenttilaki (PL)¹³⁹, joka käsittelee patenteja, niiden käyttöä sekä käyttöoikeuden luovutusta. PL 10 § 5 momentin mukaan patentin käyttöoikeutta koskeva sopimus tulee rekisteröidä valtion rekisteröintiorganissa, jotta sopimusta pitää voimassa olevana. Myös tavara- ja palvelumerkkien osalta on vastaavanlainen säädös Venäjän tavara- ja palvelumerkkilaissa (TPML)¹⁴⁰. TPML 27§:n mukaan tavara- ja palvelumerkkien käyttöoikeutta koskevat sopimukset tulee rekisteröidä, sopimuksen saattamiseksi voimassa olevaksi. Mainittakoon vielä, että know-how'ta koskevasta sopimuksen osalta lähtökohtaisesti ei ole esitetty rekisteröintivaatimusta. Toisin sanoen puhtaasti know-how'ta koskeva sopimus on voimassa oleva ja pätevä ilman sopimuksen rekisteröintiäkin. Mikäli kuitenkin know-how'ta koskevassa sopimuksessa on sovittuna myös muiden elementtien käyttöoikeudesta, esimerkiksi tavaramerkkien tai patenttien käyttöoikeudesta, tämä sopimus tulee myös rekisteröidä¹⁴¹.

Käytännön tasolla Venäjän lainsäädännössä esitetty taloudellista toimilupajärjestelyä koskevan sopimuksen rekisteröintivaatimus on koettu kohdistuvan vain tavaramerkkien käyttöoikeuteen. Toisin sanoen franchisingsopimuksen rekisteröinti ei ole koettu pakolliseksi toimeksi lainsäädännön vaatimuksista huolimatta. Sen sijaan

¹³⁷ Artem Vasjutin, haastattelu Venäjän veroasiantuntijan kanssa 13.3.2014.

¹³⁸ Laki varallisuus oikeudellisista oikeustoimista 13.6.1929/228, josta jäljempänä oikeustoimilaki tai OikTL.

¹³⁹ Патентный закон Российской Федерации от 23.9.1992 № 3517-1, josta jäljempänä patenttilaki tai PL.

¹⁴⁰ Закон Российской Федерации от 23.09.1992 № 3520-1 «О товарных знаках, знак обслуживания и наименованиях мест происхождения товаров», josta jäljempänä tavara- ja palvelumerkkilaki tai TPML.

¹⁴¹ Artem Vasjutin, haastattelu Venäjän veroasiantuntijan kanssa 13.3.2014.

franchisingsopimuksella käyttöön luovutettavat aineettomat oikeudet tulee aina olla rekisteröityinä.¹⁴²

Käytännön tasolla toisena erikoisena ja siviilikodeksin säännösten näkökulmasta paradoksaalisena asiahaarana on, ettei franchisingsopimuksen rekisteröiminen tai rekisteröimättä jättäminen vaikuta franchisingkonseptista maksettavan rojaltin verokohteluun. Toisin sanoen vaikka SK2 1028 § 1 momentin mukaan rekisteröimättömä franchisingsopimusta käsitellään juridisesti pätemättömänä, voivat rekisteröimättömän franchisingsopimuksen perusteella maksettavat rojaltit kuitenkin olla verotuksessa vähennyskelpoisia menoja. Tämä kuitenkin edellyttää sitä, että kyseisellä franchisingsopimuksella käyttöön luovutettuja rekisteröityjä aineettomia oikeuksia on tosiasiallisesti hyödynnetty rojaltia maksavan yhtiön liiketoiminnassa ja verokodeksissa tarkoitetun vähennyskelpoisuuden edellytykset pystytään riittävällä dokumentaatiolla osoittamaan. Toisin sanoen käytännön tasolla verokohtelun osalta sopimuksen rekisteröinti on koettu *vahvasti suositeltavaksi*, mutta verokohtelun näkökulmasta kyse ei ole välttämättömästä menettelystä.

Huomattavaa on myös, ettei Venäjän verolainsäädännössä ei kuitenkaan ole säädetty aineettomien oikeuksien käyttöoikeudesta maksetun vastikkeen vähennyskelpoisuuden osalta aineettomien oikeuksien rekisteröintivaatimusta. Tilanne on nähty käytännön tasolla enemmänkin siten, että aineettomien oikeuksien rekisteröiminen on eräs dokumentaatio vähennyskelpoisuudelle.¹⁴³ Venäjän finanssilaitokselta asiaan ei otettu kantaa. Franchisingmaksujen vähennyskelpoisuutta tarkastellaan tarkemmin luvussa 3.1.3 Vähennyskelpoisuus ja dokumentointi.

Käytännön tasolla ei ole yksiselitteistä käsitystä siitä, millä kielellä rekisteröitävä sopimus tulee laatia. Lähtökohtaisesti alkuperäinen sopimus voi olla muun kuin venäjänkielinen, mutta rekisteröintiä varten sopimuksessa tulee olla myös venäjänkielinen käännös venäläisiä juridisia muotovaatimuksia noudattaen. Kun alkuperäinen sopimus on muu kuin venäjänkielinen, sopimustulkintatilanteita varten

¹⁴² Artem Vasjutin, haastattelu Venäjän veroasiantuntijan kanssa 13.3.2014.

¹⁴³ Artem Vasjutin, haastattelu Venäjän veroasiantuntijan kanssa 13.3.2014.

sopimus laaditaan kaksikieliseksi ja osapuolet sopivat keskenään ristiriitatilanteiden osalta, kummankielistä sopimusta tarkastellaan sopimustulkintatilanteissa originaalina.¹⁴⁴

Tutkielmassa kuitenkin korostetaan franchisingsopimuksen laatimisen ja rekisteröimisen osalta, että venäjän kieli on kuitenkin keskushallinnon ainut virallinen kieli. Venäjän kieli on lähtökohtaisesti ainoa kieli, jolla viranomaistahon on velvollisuus antaa ohjeistusta tai palvelua asiakkailleen.¹⁴⁵ Sopimuksen rekisteröinti viranomaisen toimesta voi keskeytyä tai vähintään lykkääntyä siksi, ettei vieraalla kielellä pystytä tunnistamaan sopimuksen sisältöä. Tällaista sopimusta ei myöskään ole pakko käsitellä.

Case-yhtiö X ja Case-yhtiö Y ovat rekisteröineet sopimuksensa Rospatentiin. Myös franchisingkonseptiin sisältyvät aineettomat oikeudet, joita venäläinen franchisingottaja hyödyntää liiketoiminnassaan, on rekisteröity Rospatentiin. Yhtiöiden mukaan rekisteröintivaiheen osalta ei ilmennyt ongelmia.

2.3 Franchisingsiirtohinnoittelumalli

Konsernissa operatiivinen organisaatio ei yleensä noudata konsernin juridista rakennetta. Konserniyhtiöitä usein johdetaan ja hallinnoidaan yhtenä kokonaisuutena¹⁴⁶. Tutkielmassa franchisingsiirtohinnoittelumallia tarkastellaan konsernin operatiiviseen franchisingliiketoimintamalliin pohjautuvana siirtohinnoittelumallina. Franchisingsiirtohinnoittelumalleista tarkastellaan vain teolliskeskeistä franchisingmallia. Konsernin sisäisen franchisingtoimintamallin on oletettu heijastavan yhtiön tosiasiallisia liiketoimintoja. Tästä johtuen franchisingsiirtohinnoittelumallia käsitellään päätutkimusluvun 2. Franchisingliiketoimintamalli alla. Tässä luvussa tarkastellaan myös franchisingsiirtohinnoittelumallin etuja.

¹⁴⁴ Artem Vasjutin, haastattelu Venäjän veroasiantuntijan kanssa 13.3.2014.

¹⁴⁵ Laki Venäjän federaatin väestön virallisesta kielestä (LVK) eli Закон Российской Федерации от 25.10.1991 № 1807-1 «О языках народов Российской Федерации».

¹⁴⁶ Karjalainen – Raunio 2007, s. 97.

Franchisingsiirtohinnoittelumalleja tunnetaan kaksi: *teolliskeskeinen franchisingmalli* (*Industrial Franchise Model*) ja *liiketoimintamallifranchising* (*Business Format Franchise Model*). Eroina franchisingmallien välillä on pääasiallisesti lähinnä siirtohinnoittelumallien soveltuvuus eri toimialalle. Liiketoimintamallifranchisingissa liiketoiminnan arvo rakentuu vahvaan bränditietoisuuteen konserniyhtiön asiakkaiden kesken. Tunnetuimpia liiketoimintamallifranchisingilla liiketoimintaa harjoittavia konserniyhtiöitä ovat 7eleven, Ikea ja Shell. Teolliskeskeisessä franchisingmallissa liiketoiminnan arvo perustuu huomattavasti vähemmän brändin tunnettuuteen yhtiön asiakkaiden tai loppukuluttajien kesken yhtiön arvon muodostuessa pääpainoisesti B2B-liiketoiminnassa. Teolliskeskeisessä franchisingmallissa liiketoiminnan arvo perustuukin juuri käytettävään teknologiaan, patentteihin, insinööritaitoihin, teknisiin tukipalveluihin ja liikesalaisuuksiin.¹⁴⁷

Franchisingsiirtohinnoittelumallit ovat perinteisten käytettävien siirtohinnoittelumallien, *hajautettujen siirtohinnoittelumallien* (*Decentralised Transfer Pricing Models*) ja *keskitettyjen siirtohinnoittelumallien* (*Centralised Transfer Pricing Models*) kombinaatio¹⁴⁸. Tutkielmassa franchisingsiirtohinnoittelumallin edut perustuvatkin juuri siihen, että siirtohinnoittelumallissa on mahdollista hyödyntää perinteisten siirtohinnoittelumallien etuja.

Keskitettyjen siirtohinnoittelumallien muotoja tunnetaan useita. Yleisimpiä keskitettyjä siirtohinnoittelumalleja ovat *päämiesmalli* (*Principal Model*), *hankkijakeskeinen malli* (*Procurement Model*) sekä *keskusjohteinen malli* (*Centre-led Model*)¹⁴⁹. Tutkielman tarkoituksena ei ole esitellä kaikkia keskeisen siirtohinnoittelumallin muotoja, vaan tavoitteena on tuoda esille perinteisten siirtohinnoittelumallien keskeisiä sisällöllisiä peruseriä, joiden avulla franchisingsiirtohinnoittelumallin kokonaiskuva on helpompi hahmottaa. Tämän vuoksi tutkielmassa on päädytty tarkastelemaan keskitetyistä siirtohinnoittelumalleista vain päämiesmallia, jossa parhaiten konkretisoituu keskitetyn siirtohinnoittelumallin ydinidea.

¹⁴⁷ Marti ym. 2012a, s. 5–6.

¹⁴⁸ Näin myös Marti ym. 2012a s. 6.

¹⁴⁹ Marti ym. 2012a s. 2. Keskitetyistä siirtohinnoittelumalleista hankkijakeskeisellä mallilla ja keskusjohteisella mallilla ei ole suoraa vakiintunutta suomennosta suomen kielessä. Tutkielmassa termit on suomennettu liiketoimintamallin ydinidean mukaan.

Päämiesmalli on hyvin keskitetty siirtohinnoittelumalli. Keskitetyistä siirtohinnoittelumalleista päämiesmalli on vahvasti keskitetyn, mistä johtuen juuri kyseinen malli on valittu tutkielmassa keskitetyn siirtohinnoittelumallin lähempään tarkasteluun. Liiketoimintamallissa päämiesyhtiö omistaa kaikki konserniyhtiön arvokkaat aineettomat oikeudet ja vastaa näiden oikeuksien kehittamisestä. Päämiesyhtiö toimii myös konsernin strategisena johtajana sekä osallistuu ja kontrolloi konsernin päätoimintoja. Päämiesyhtiö kantaa tarvittaessa markkinariskit sekä vastaa konsernin globaalitason markkinoinnista ja myynnistä. Kyseisen yhtiön rooli on lisäksi toimia päätöksentekijänä tuotesuunnittelussa, laatuvalvonnassa ja toimitusketjun hallinnassa.¹⁵⁰

Päämiesmallissa raaka-aineiden osto toimintoketjussa tapahtuu konsernin ulkopuoliselta toimijalta, kolmannelta osapuolelta. Siirtohinnoittelumallissa kolmas osapuoli myy konsernin toimintoketjusta riippuen raaka-aineet ja/tai puolivalmisteet joko suoraan päämiesyhtiölle tai konserniin kuuluvalla rutiinivalmistajalle. Kolmannen osapuolen toimiessa *sopimusvalmistajana (contract manufacturer)* raaka-ainekomponentit toimitetaan tällöin konsernin rutiinivalmistajalle, joka valmistaa hyödykkeet päämiesyhtiölle¹⁵¹. Kolmannen osapuolen toimiessa puolestaan ns. *tolling (toll manufacturer)* -muotoisesti raaka-ainekomponentit toimitetaan tällöin suoraan päämiesyhtiölle¹⁵². Konserniyhtiöön kuuluvan rutiinivalmistajan toimintamuodosta riippuen valmiit hyödykkeet toimitetaan päämiesyhtiölle valmiina tuotteina (sopimusvalmistaja) tai valmistetaan palveluna (tolling-toimija).¹⁵³

Liiketoimintamallissa päämiesyhtiö myy valmiit tuotteet rajoitetun riskin jälleenmyyjälle (limited risk distributor), joka kantaa toimintoketjussa rajoitetun riskin. Korvauksena

¹⁵⁰ Marti ym. 2012a, s. 2–3.

¹⁵¹ Valmistustoimintaa voidaan harjoittaa joko omaan lukuun tai ns. sopimusvalmistustoimintana. *Sopimusvalmistustoiminnassa (contract manufacturing)* sopimusvalmistaja valmistaa tuotteita päämiehelleen tämän pyynnöstä. Sopimusvalmistajan päämiesyhtiö ostaa sopimusvalmistajan tuotannon ja myy sen edelleen asiakkaille. Toisin sanoen, sopimusvalmistaja ei osallistu tuotekehitykseen tai tuotteiden suunnitteluun eikä omistaja tuotteisiin liittyviä aineettomia oikeuksia. Ks. aiheesta tarkemmin Karjalainen – Raunio 2007, s. 98 ja s. 102–105.

¹⁵² *Tolling (toll manufacturing)* on valmistuspalvelun myyntiä päämiehelle tilanteessa, jossa valmistusprosessissa käytettävä raaka-aine tai puolivalmiste on koko prosessin ajan päämiehen omistuksessa. Ks. tolling-muotoisesta valmistustoiminnasta tarkemmin Karjalainen – Raunio 2007, s. 98 ja s. 105–106.

¹⁵³ Marti ym. 2012a, s. 2–3.

tästä konsernitoimija saa korvauksena myyntiin perustuvan tuoton¹⁵⁴. Myyntiyhtiöt voivat toimia jälleenmyyjinä, komissionääreinä tai myyntiagentteina¹⁵⁵. Konserniyhtiön jälleenmyyjän oikeudellisella toimintamuodolla ei ole toimijan taloudellisesta näkökulmasta tarkastellen merkitystä, sillä toimintamuodosta riippumatta toimijoille maksetaan samansuuruinen korvaus perustuen sen myynnistä saatavaan tuottoon.¹⁵⁶

Päämiesmallissa on myös alueellisia keskustoimistoja, jotka toimivat alueellisina johtotukiyksikköinä. Näissä yksiköissä voidaan suorittaa taloudellisia, kirjanpidollisia, juridisia tai henkilöstöjohtamiseen kuuluvia palveluja. Siirtohinnoittelumallissa päämiesyhtiö ostaa tuotekehitystä konsernipalveluna samaan konserniin kuuluvalta yhtiöltä ns. *sopimustuotekehitysjärjestelyissä (contract R&D)*¹⁵⁷.¹⁵⁸ Päämiesmallia on havainnollistettu kuvassa 1. Mainittakoon vielä, että esitelty päämiesmalli on hyvin yksinkertaistettu esimerkki keskitetystä siirtohinnoittelumallista. Tämä tarkoittaa sitä, että päämiesmalli esiintyy harvemmin edellä kuvatussa yksinkertaistetussa muodossa.

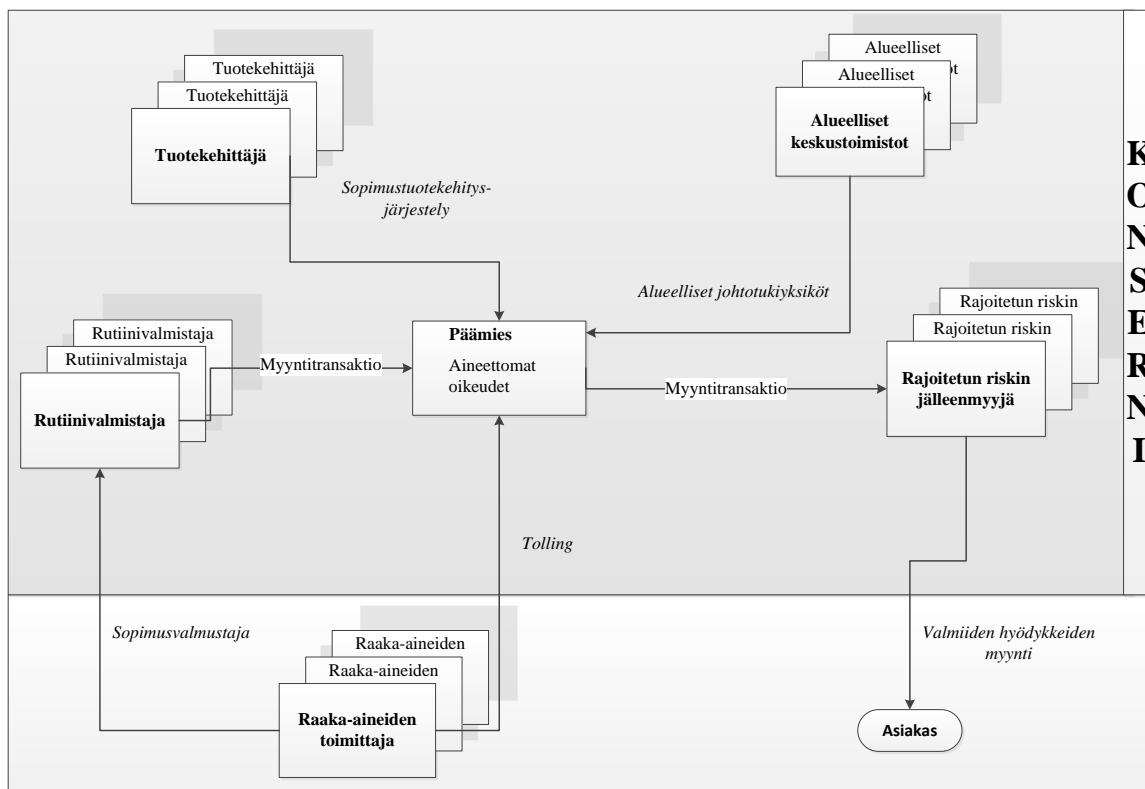
¹⁵⁴ Siirtohinnoittelussa myyntiyhtiöillä tarkoitetaan yhtiöitä, jotka ostavat tuotteita konserniyhtiöiltä ja myyvät niitä edelleen konsernin ulkopuolisille asiakkaille tai toisille konserniyhtiöille. Ks. myyntiyhtiöiden toiminnoista tarkemmin Karjalainen – Raunio 2007, s. 107–108.

¹⁵⁵ Karjalainen – Raunio 2007, ss. 107–108. Myyntiyhtiön toiminnan ollessa myyntiagenttiakin vähäisempää, toiminta voi tällöin olla tosiasiaassa myyntipalvelujen tuottamista päämiehelle.

¹⁵⁶ Marti ym. 2012a, s. 2–3.

¹⁵⁷ Ks. tarkemmin kansainvälisen konsernin sisäisten palveluiden verotuksesta Helminen 2000. Ks. myös Niskakangas 1983 konsernin sisäisten palvelumaksujen siirtohinnoittelusta.

¹⁵⁸ Marti ym. 2012a, s. 3.



Kuva 1. Päämiesmalli.

Päämiesmallissa päämiesyhtiöllä on konsernin toimijayhtiöille maksettujen kompensatioiden jälkeen oikeus konsernin *jäännösvoittoon* (*residual profit*). Tämä oikeus on kuitenkin vain silloin, kun päämiesmalli on oikein implementoitu ja konsernin liiketoimintoja tosiasiallisella tavalla heijastava siirtohinnoittelumalli.¹⁵⁹ Siirtohinnoittelunäkökulmasta liiketoimintamallia onkin tästä näkökulmasta tarkasteltuna perusteltua käyttää silloin, kun siirtohinnoittelumallin tosiasialliset liiketoiminnot on aidosti järjestetty konserniosapuolten välisiä toimintoja heijastavaksi. Liiketoimintaa tosiasiallisesti heijastavilla toiminnoilla tarkoitetaan siirtohinnoittelumalleissa sitä, että päämiesyhtiö tosiasiallisesti osallistuu ja kontrolloi tärkeissä konsernin avaintoiminnoissa, kantaa näihin toimintoihin liittyvät riskit sekä aidosti omistaa konsernin arvokkaat aineettomat omaisuudet¹⁶⁰. Toisaalta tarkastelun osalta on huomattava, että vastavuoroisesti liiketoimien epäonnistuessa päämiesyhtiö kantaa kyseisestä toiminnasta aiheutuvan tappion.

¹⁵⁹ Marti ym. 2012a, s. 3.

¹⁶⁰ Marti ym. 2012a, s. 5.

Viime vuosina eri maiden veroviranomaiset ovat kasvavissa määrin kyseenalaistaneet vahvasti keskitettyjä siirtohinnoittelumalleja. Erityisen haasteelliseksi keskitetyissä siirtohinnoittelumalleissa muodostuvat tilanteet, joissa päämiesyhtiö delegoi osan merkityksellisistä toiminnoistaan alueellisille yksiköille tai paikallistason yhtiöidelle hoidettavaksi. Tällöin päämiesyhtiön oikeus jäännösvoittoon on tulkinnanvarainen, jos vastuu- ja velvoitesuhteista ei ole selkeästi havaittavissa yhtiön oikeus jäännösvoittoon¹⁶¹. Myös konserniyhtiön virtuaaliset johtamisjärjestelmät, jotka mahdollistavat monikansallisen yhtiön siirtymisen matriisiorganisaatorakenteeseen, ovat tulkinnallisia vastuu- ja velvoitesuhteiden arvioimisen näkökulmasta. Tämä puolestaan perustuu siihen, että virtuaalisessa johtamisjärjestelmässä yhtiöiden juridinen kokonaisuus tai konserniyhtiöiden eri toimijoiden sijaintivaltioiden rajat katoavat.¹⁶²

Hajautetussa siirtohinnoittelumallissa konserniyhtiön toimijoiden rooli on hyvin itsenäinen. Siirtohinnoittelumallissa konserniyhtiöllä on *keskustoimisto (headquarter)*, jossa sijaitsee monikansallisen yhtiön johto. Keskitettyyn siirtohinnoittelumalliin verrattuna hajautetussa siirtohinnoittelumallissa konserniyhtiön arvokkaita aineettomia oikeuksia kehitetään, parannetaan ja ylläpidetään samanaikaisesti useassa eri samaan konserniin kuuluvassa yhtiössä. Tämä tarkoittaa sitä, että hajautetussa siirtohinnoittelumallissa avaintoimintoja kontrolloi ja toimintoihin osallistuu samanaikaisesti useat konserniin kuuluvat yhtiöt. Usein nämä yhtiöt toimivatkin eri valtioissa.¹⁶³

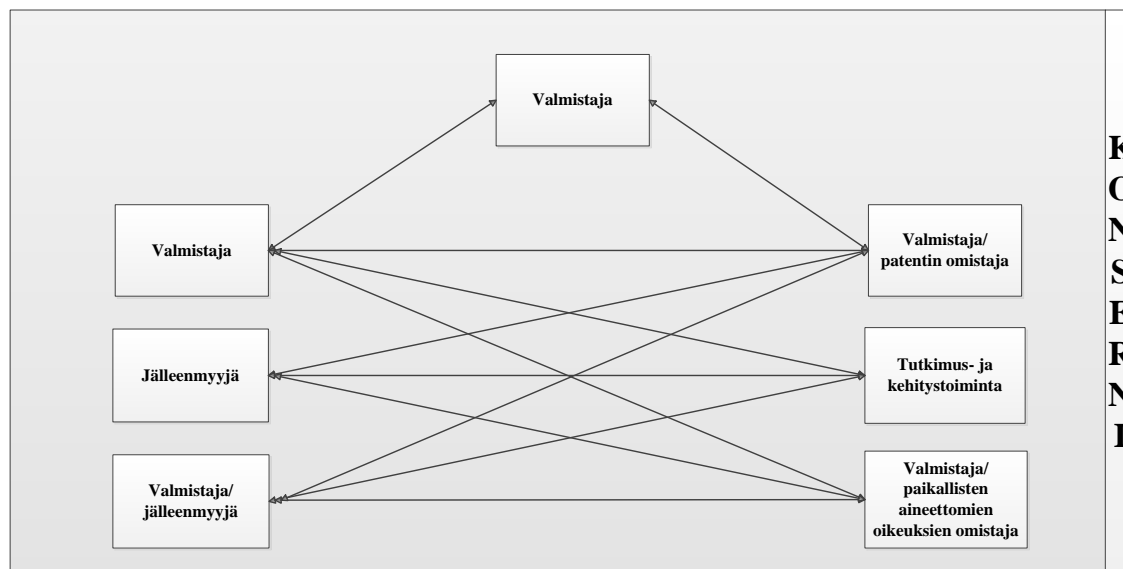
Hajautetun siirtohinnoittelumallin variaatioita on useita. Siirtohinnoittelumalli voi esiintyä esimerkiksi lisensointimallinatyypisenä, jolloin konserniyhtiö suorittaa rojaltiperusteista lisenssimaksua samaan konserniin kuuluvalla aineettomat oikeudet omistavalle yhtiölle. Toisin kuin päämiesmallissa esitettiin tässä siirtohinnoittelumallissa aineettomat oikeudet omistava yhtiö voi olla mikä tahansa konserniin kuuluva yhtiö. Hajautetussa siirtohinnoittelumallissa osapuolten on mahdollista kehittää aineettomia

¹⁶¹ Huomaa myös OECD Revision of the Special Consideration for Intangibles DRAFT, s. 14, esimerkki 40. Luonnoksen mukaan yhtiöllä voi olla oikeus aineettomista oikeuksista saatavaan tuottoon, vaikkakaan yhtiö ei itse fyysisesti suorittaisikaan aineettomaan omaisuuteen liittyviä kehittämis-, tehostamis- tai säilyttämismenoja. Luonnoksessa korostetaan myös etuyhteysyritysten mahdollisuutta sopia markkinaehtoisesti toimintojensa työnjaosta ja toimintojen ulkoistamisesta.

¹⁶² Marti ym. 2012a, s. 5.

¹⁶³ Marti ym. 2012a, s. 5.

oikeuksia yhdessä ja jakaa näihin kohdistuvat kustannukset keskenään *kustannustenjakojärjestelyiden (cost contribution arrangement eli CCA)* kautta. Hajautettua siirtohinnoittelumallia on kuvattu tarkemmin kuvassa 2.¹⁶⁴



Kuva 2. Hajautettu siirtohinnoittelumalli.

Mainittakoon vielä, että perinteisistä siirtohinnoittelumalleista hajautettu siirtohinnoittelumalli vaatii erilaisia voitonjakamismenetelmien käyttämistä. Hajautetussa siirtohinnoittelumallissa jokainen konsernin etuyhteystransaktio ja tämän luonne tulee arvioida ja kompensoida erikseen, koska hajautetussa siirtohinnoittelumallissa jäännösvoitto ei ole keskitetyn siirtohinnoittelumallin tavoin jaettavissa vain yhdelle konserniyhtiölle.

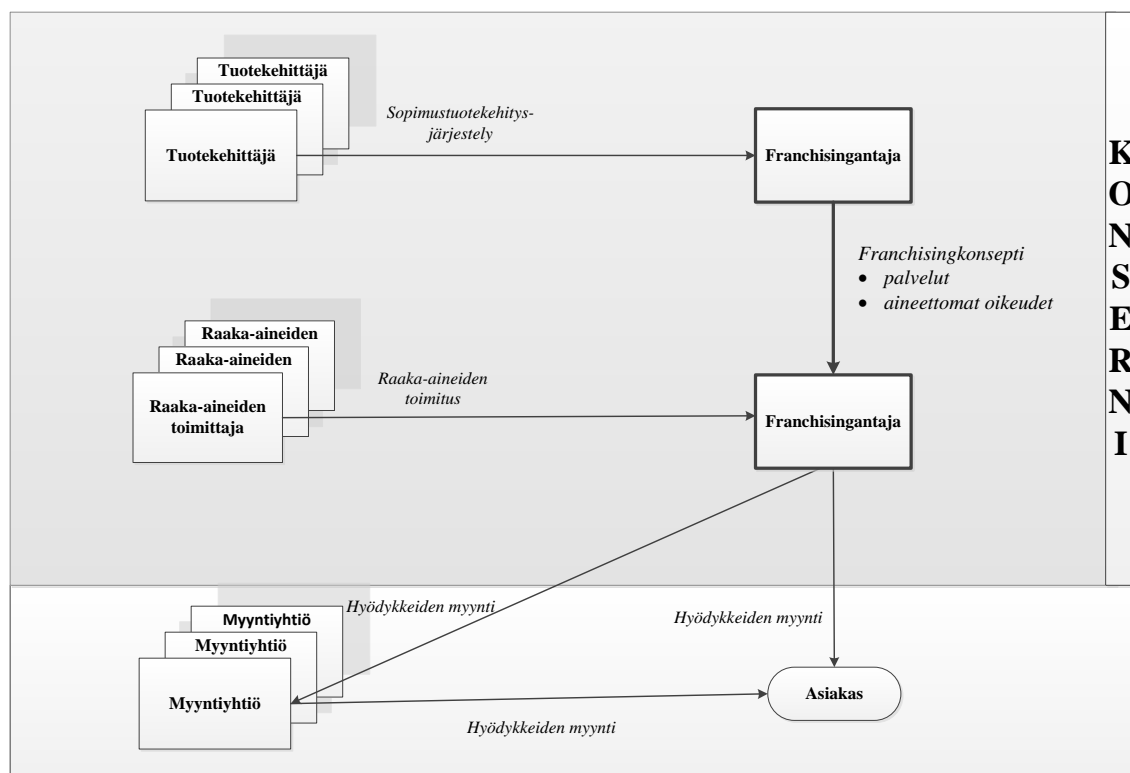
Usein tämä johtaakin vähemmän verotehokkaaseen siirtohinnoittelumallivaihtoehtoon, sillä lopputuloksena voi aiheutua kaksinkertaista verotusta, jos toimijavaltioiden välillä puuttuu verotuksellinen yhdenmukaisuus tai jos toimijavaltioissa on erilaisia liiketoimintaan kohdistuvien tappioiden vähentämistä koskevia rajoituksia.¹⁶⁵

Liiketoimintamalliin pohjautuvana siirtohinnoittelumallina teolliskeskeinen franchisingmalli on liiketoimintamallifranchisingiin verrattuna sekä liiketoimintamallina että siirtohinnoittelumallina harvinaisempi¹⁶⁶.

¹⁶⁴ Marti ym. 2012a, s. 5.

¹⁶⁵ Marti ym. 2012a, s. 5.

¹⁶⁶ Näin myös Marti ym. 2012a, s. 5.



Kuva 3. Teolliskeskeinen franchisingmalli.

Teolliskeskeisessä franchisingiirtohinnoittelumallissa franchisingantaja toimii konserniyhtiön strategisten aineettomien oikeuksien omistajayhtiönä. Franchisingantaja myös osallistuu ja kontrolloi konsernin avaintoimintoja ja vastaa näihin kohdistuvista mahdollisista markkinariskeistä. Franchisingantajan toimenkuvaan kuuluu globaalit markkinointi- ja myyntitoiminnot samoin kuin strateginen hankinta- ja toimintaketjujohtaminen. Franchisingantaja toimii globaalitason strategiassa päätöksentekijänä sekä vastaa tuotantosunnittelusta ja toiminnan kannalta strategisista IT-toiminnoista. Silloin kun liiketoiminnot heijastavat konsernin operatiivista liiketoimintamallia, on franchisingantajalla oikeus siirtohinnoittelumallissa aineettomista oikeuksista saatavaan tuottoon.¹⁶⁷

Teolliskeskisessä franchisingiirtohinnoittelumallissa raaka-aineet toimittaa konsernin ulkopuolinen toimija¹⁶⁸. Tutkielmassa ei oteta kantaa kolmannen osapuolen oikeudelliseen rooliin tai asemaan, koska tutkielmassa franchisingiirtohinnoittelumallia tarkastellaan, kuten mainittu, vain konsernin sisäisenä franchisingtoimintamalliin

¹⁶⁷ Marti ym. 2012a, s. 7.

¹⁶⁸ Marti ym. 2012a, s. 7.

perustuvana siirtohinnoittelumallina. Franchisingtoimintamallista ja konsernin sisäisistä toiminnoista riippuen franchisingottaja voi myydä valmiita hyödykkeitä joko suoraan asiakkaille tai vastavuoroisesti konsernin ulkopuoliselle myyntiyhtiölle, jolloin jälleenmyyjä ostaa tuotteet franchisingottajalta ja myy ne puolestaan omista nimissään loppukuluttajille¹⁶⁹. Tutkielmassa franchisingottajan ja konsernin ulkopuolisen toimijan välistä suhdetta ei tarkastella samasta syystä kuin raaka-aineiden toimittajaakaan ei tarkastella.

Franchisingottaja toimii franchisingtoimintamallissa itsenäiseen elinkeinoharjoittajaan verrattavissa olevassa oikeudellisessa roolissa. Tämä tarkoittaa sitä, että franchisingottaja kantaa omaan toimintaansa kohdistuvat markkinariskit. Franchisingottaja on täten oikeutettu jäljelle jäävään tuottoon, joka toimijalle jää franchisingantajalle maksettujen franchisingmaksujen jälkeen. Tarkasteltavassa siirtohinnoittelumallissa franchisingottajalla on mahdollisuus kehittää liiketoiminnassaan siten esimerkiksi omaa teknologiaa. Tämän osalta on huomattava, että franchisingkonseptiin kuuluviin konsernin strategiaan aineettomiin oikeuksiin kohdistuvat kustannukset kuuluvat kuitenkin franchisingantajalle. Franchisingottaja operoi usein *täyden riskin valmistajana (fully-fledged manufacturer)*, jolla on itsenäinen oikeus myydä tuotteitaan omalla toiminta-alueellaan. Franchisingottaja ostaa tuote- ja kehityspalvelut sopimustuotekehitysjärjestelyissä samaan konserniin kuuluvalta yhtiöltä.¹⁷⁰

Jälleenmyyjän toiminnoista markkinointitoiminnalla, sen laadulla ja laajuudella, on merkittävin vaikutus myyntiyhtiön oletettuun tulotasoon. Markkinointiponnisteluja ja markkinointikustannusten kantamisen kautta jälleenmyyjälle voi muodostua toisen konserninyhtiön omistaman brändin markkinointiin liittyviä aineettomia oikeuksia, joille myyntiyhtiön on saatava markkinaehtoinen korvaus tavanomaisesta jälleenmyyntitoiminnasta saatavan korvauksen lisäksi.¹⁷¹

Case-yhtiö Y:llä myyntitoiminta tapahtuu sekä suomalaisen franchisingantajan että ulkomaisten paikallistason franchisingottajien toimesta. Yhtiö kertoi pyrkivänsä

¹⁶⁹ Marti ym. 2012a, s. 7.

¹⁷⁰ Marti ym. 2012a, s. 7.

¹⁷¹ Karjalainen – Raunio 2007, s. 109–110.

keskittämään myyntitoimintaa mahdollisimman paljon keskitettyihin liiketoimintapaikkoihin ja myymään näistä suoraan asiakkaille. Yhtiö korosti, että toimiala, jolla yhtiö toimii ja harjoittaa liiketoimintaa, on luonteeltaan sen laatuinen, että konserniin kuuluvien pienten yhtiöiden hoitaessa näitä toimintoja yhtiö on helposti nurin, jos asiakkaille tarjottavien hyödykkeiden osalta ilmenee ongelmia. Tämän vuoksi myyntitoimintaa pyritään harjoittamaan keskitetyistä paikallistason toimijoista. Paikallistason toimijat ovat myös lähempänä asiakkaita.

Myyntiyhtiön toiminnot ovat lähinnä rutiiniluonteisia toimintoja, joihin ei liity erityisosaamista. Myyntitoimintaa pidetään usein rutiiniluontoisena toimintana, josta kertyy vain rutiinitoiminnasta aiheutuva kate. Mainittakoon vielä, että yksittäistapauksissa millä tahansa jälleenmyyjän toiminnolla, hinnoitteluosaamisella tai varaston hallinnalla voi muodostua kuitenkin merkittävä vaikutus kannattavuuteen.¹⁷² Tämä tulisi tulla esille *toimintoanalyysissä (functional analysis)*, jonka tavoitteena on selvittää transaktion osapuolten liiketoimintaan liittyvät toiminnot, riskit sekä toimintaan sitoutuneet varat. Nämä tiedot toimivat tukena transaktion osapuolelle määriteltävissä tulostasoissa.¹⁷³ Siirtohinnoittelukysymyksiä tarkastellaan tarkemmin luvussa 3.2 Franchisingmaksujen siirtohinnoittelu.

Kuten mainittu, franchisingosiirtohinnoittelumallissa on mahdollista yhdistää hajautetun ja keskitetyn siirtohinnoittelumallin edut. Franchisingosiirtohinnoittelumalli on hajautettu siirtohinnoittelumalli siitä näkökulmasta, että franchisingottajan rooli toimintoketjussa on hyvin itsenäinen, paikallisen elinkeinoharjoittajaan rinnastuva rooli. Liiketoimintamalli on hajautettu siirtohinnoittelumalli siitäkin syystä, että franchisingottaja on itsenäisesti ja kokonaisvaltaisesti vastuussa koko toimintoketjustaan aina raaka-aineiden ostosta lopullisten hyödykkeiden myyntiin saakka.¹⁷⁴ Käytännön tasolla kun tarkastellaan konsernin liiketoimintaan kohdistuvan tietämyksen keskittämisen näkökulmasta, mallin yleisyys ulkomaisten yhtiöiden osalta on todennäköisesti kasvamassa ja yleistymässä¹⁷⁵.

Keskitettynä siirtohinnoittelumallina franchisingmallia voidaan pitää puolestaan siitä syystä, että franchisingantaja toimii konserniyhtiössä strategisena johtajana.

¹⁷² Karjalainen – Raunio 2007, s. 109.

¹⁷³ OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden kohdat 1.42–1.51.

¹⁷⁴ Marti ym. 2012a, s. 6.

¹⁷⁵ Artem Vasjutin, haastattelu Venäjän veroasiantuntijan kanssa 13.3.2014.

Franchisingantaja lisäksi osallistuu ja kontrolloi toiminnon avainfunktioita konsernissa. Keskitettynä siirtohinnoittelumallina franchisingmallia voidaan pitää siitäkin syystä, että franchisingantaja omistaa konsernin strategiset aineettomat oikeudet. Näitä aineettomia oikeuksia franchisingantajan tehtävänä on kehittää, parantaa ja ylläpitää.¹⁷⁶

Verotuksen näkökulmasta franchisingisiirtohinnoittelumallin vahvuus perustuukin nimenomaisesti sen perinteisten siirtohinnoittelumallien hybridiluonteeseen. Franchisingisiirtohinnoittelumalli heijastaa konserniyhtiön hajautettua liiketoimintamallia, jossa kuitenkin paikallisesti toimivilla konserniyhtiöillä on samanaikaisesti oikeus kohtuulliseen osaan konsernin konsolidoidusta jäännösvoitosta. Siirtohinnoittelumallin vahvuus perustuu tämän lisäksi siihen, että siirtohinnoittelumallissa heijastuu selvästi aineettomien oikeuksien ja näihin kuuluvien palveluiden muodostama kokonaisuus. Se, että tämä arvo on selkeästi havaittavissa, oikeuttaa itsessään franchisingantajalle maksettavan rojaltiperusteiden franchisingmaksun. Franchisingisiirtohinnoittelumallia pidetäänkin perinteisiin siirtohinnoittelumalleihin verrattuna vahvempänä konserniyhtiöiden osalta ilmeneviä paikallistason verotarkastuksia vastaan.¹⁷⁷ Venäjällä franchisingjärjestelyä koskevien siirtohinnoittelukysymysten osalta oikeuskäytäntö ja verotuskäytäntö ovat analysoitavissa vasta 2–3 vuoden kuluttua, sillä uusi siirtohinnoittelulakimuutos Venäjällä on hyvin tuore. Vasta tämän jälkeen on nähtävissä, miten veroviranomaistahot suhtautuvat kyseiseen konsernin sisäiseen järjestelyyn.¹⁷⁸

Lähtökohtaisesti franchisingkonseptiin on mahdollista sisällyttää mitä tahansa aineetonta omaisuutta¹⁷⁹. Teolliskeskeiseen franchisingmalliin on mahdollista sisällyttää esimerkiksi patentoitua ja/tai patentoimatonta teknologiaa, kauppasalaisuuksia, know-how'ta, brändejä, tavaramerkkejä, muita aineettomia oikeuksia sekä aineettomiin oikeuksiin kuuluvia arvoa tuottavia palveluita, kuten esimerkiksi strategista hankintaa.¹⁸⁰ Kuten mainittu, tutkielmassa franchisingkonseptiin kuuluvina aineettomina oikeuksina

¹⁷⁶ Marti ym. 2012a, s. 6.

¹⁷⁷ Marti ym. 2012a, s. 6.

¹⁷⁸ Artem Vasjutin, haastattelu Venäjän veroasiantuntijan kanssa 13.3.2014.

¹⁷⁹ Ks. Myös Mehtonen 2005, s. 288, jonka mukaan siirtohinnoittelussa aineeton omaisuus voidaan sisällyttää osaksi pakettisopimusta, joka sisältää patentteja, tavaramerkkejä, kauppasalaisuuksia ja know-how'ta koskevia oikeuksia.

¹⁸⁰ Marti ym. 2012a, s. 7.

tarkastellaan brändiä, tavara- ja palvelumerkkiä, patenttia, kaupallista nimeä sekä know-how'ta.

Esimerkiksi Case-yhtiö Y:ssä asiakkaalle tarjottavaan kokonaismuotoiseen tuotepakettiin, joka perustuu franchisingkonseptiin, sisältyvät hyödykkeeseen kuuluvat teknologia, prosessidesign, palvelut ja teknologiatoimitus. Asiakkaille tarjottavan tuotekokonaisuuden integroituneen luonteen vuoksi näiden elementtien erottelu varsinaisesta tuotteesta on haasteellista ja lähinnä keinotekoisista erottelua. Yhtiöllä yleistason palvelut kuuluvat franchisingkonseptista maksettavaan franchisingmaksuun. Erityiset, tiettyyn projektiin liittyvät palvelut, jotka ovat allokoitavissa yksittäisille projekteille, eivät puolestaan sisälly franchisingmaksuun. Tämä laskutetaan erikseen erillisellä palvelusopimuksella. Myös tietojärjestelmien käyttöoikeudesta maksettavat taloudelliset vastikkeet ovat toistaiseksi franchisingmaksuun kuulumattomia elementtejä.

Kuten mainittu, Case-yhtiö X:ssä franchisingmuotoinen siirtohinnoittelumalli katsottiin parhaimmaksi implementoida samanaikaisesti kaikkiin konsernin toimijayhtiöihin, sillä muutosta koettiin vaikeaksi hallinnoida osan konsernitoimijoista operoidessa vanhalla mallilla ja osan puolestaan uudella. Case-yhtiö X:n mukaan yhtiössä oli selkeä tarve siirtohinnoittelumallimuutokselle. Yhtiön liiketoiminta oli olennaisilta osin kehittynyt ja muuttunut, eikä käytössä ollut siirtohinnoittelumalli enää kuvastanut tarkoituksenmukaisella tavalla yhtiön liiketoimintaa. Siirtohinnoittelumallimuutoksen tarkastelu aloitettiin yhtiön liiketoimintojen ja liiketoiminnan arvoajureiden tarkastelulla. Siirtohinnoittelumallin pohjautuminen tosiasialiseen liiketoimintamalliin ja liiketoiminnan arvoajureihin katsottiin ensisijaisen tärkeäksi.

Nykyisessä franchising-siirtohinnoittelumallissa yhtiön liiketoimintalogiikka heijastuu oikeassa suhteessa. Case-yhtiö X:n siirtohinnoittelumalli on rakennettu yhtiön operatiivisen laskennan päälle, joten liiketoiminnassa käytettävät kauppahinnat ja siirtohinnat ovat yhdenmukaiset. Franchisingjärjestely on siis rakennettu tosiasiallisen liiketoimintamallin päälle. Yhtiön osalta tämä mahdollistaa verotuksellisesti oikeaan lopputulokseen pääsemisen.

Aikaisemmassa Case-yhtiö X:n siirtohinnoittelumallissa konsernitason voitto oli jakautunut tasaisesti maailmalle. Uudessa siirtohinnoittelumallissa kokonaistulos

jakautuu *peukalosäännön*¹⁸¹ mukaan tasaisemmin ja liiketoiminnallisia olosuhteita tosiasiallisesti heijastavasti. Tähän voiton jakamiseen konsernin toimijayhtiöiden kesken otettiin huomioon luonnollisesti vain konsernin strategiset aineettomat oikeudet. Case-yhtiö X:llä on nimittäin myös paikallistason aineettomia oikeuksia Kiinassa. Näiden tarkastelua ei otettu huomioon aineettomien oikeuksien *peukalosäännön* laskennassa. Näiden aineettomien oikeuksien siirtäminen Suomeen ei katsottu tarkoituksenmukaiseksi, sillä konserniin kuuluvalla kiinalaisella yhtiöllä on näihin aineettomiin oikeuksiin kohdistuvat Kiina-spesifit tuotteet, joita ei käytetä konsernin muissa toimijoissa.

Uuden siirtohinnoittelumallin arvioinnissa yhtenä päätekijänä oli lisäksi konserniyhtiön strategisten aineettomien oikeuksien sijaitseminen Suomessa. Aineettomien oikeuksien siirtämistä Suomen ulkopuolelle ei katsottu kustannustehokkaaksi ratkaisuksi. Lisäksi aineettomien oikeuksien sijainti Suomessa ja niiden säilyttäminen Suomessa oli konserniyhtiön liiketoiminnan näkökulmastakin toimiva ratkaisu eikä näin ollen liiketoiminnallisista lähtökohdista tarkoituksenmukaista siirtää muualle.¹⁸²

Case-yhtiö X:n osalta hinnoittelumallin suurin hyöty on ollut veroasteen ennustaminen, jota on pystytty uuden mallin myötä ennustamaan hyvinkin tarkkaan. Konsernin toimijat eri maissa eivät enää budjetoi veroja, vaan Suomen päämiesyhtiössä lasketaan operatiivisten lukujen perusteella konsernin globaaliveroaste. Yhtiö mainitsi, että vuoden 2013 osalta lasketut, arvioidut verot poikkesivat lopullisten verojen määrästä 0,1 %. Myös jokapäiväiseen käytännön työhön malli on toiminut apuna, kun jokaisella konsernin yhtiöllä on lähtökohdiltaan yhtäläiset toimintamenettelyt. Case-yhtiö X ei nähnyt mallin

¹⁸¹ Aineettomien oikeuksien voitonjakoa koskevan *peukalosäännön* mukaan suurimman osan aineettomista oikeuksista kerryttämistä tuloista tulisi kertyä oikeudenomistajalle. Tämä perustuu siihen, että oikeudenomistaja kantaa yleensä suuremman riskin esimerkiksi markkinointikulujen ja/tai sijoitetun pääoman muodossa. Säännön mukaan oikeudenomistajalle kuuluu 1/3-1/4 voitoista, joista loppuosa jää aineettomien oikeuksien käyttöoikeuden saajalle korvauksena kustannuksista ja riskeistä. Ks. aiheesta tarkemmin Karjalainen – Raunio 2007, s. 170.

¹⁸² Kansainvälisen verosuunnittelun yhtenä perustavoitteena on optimoida konsernin efektiivistä veroastetta ja kasvattaa omistaja-arvoa. Tässä suunnittelun kokonaisuudessa aineettomien oikeuksien sijaintivalttiolla on nykypäivänä yhä suurempi merkitys, sillä aineettoman varallisuuden vero-oikeudellista omistajuutta seuraa samalla myös oikeus saada ne tulot, joita syntyy aineettoman oikeuden käytöstä. Ks. aiheesta tarkemmin Mehtonen 2005, s. 279.

osalta mitään syytä sille, miksi malli ei toimisi. Yhtiö ei myöskään osannut eritellä osaluuetta, jonka osalta voisi mallia parantaa.

Case-yhtiö Y:n osalta liiketoimintamalliin päädyttiin puhtaasti liiketoiminnan lähtökohtien arvioinnin kautta. Myös Case-yhtiö Y:n osalta franchisingisiirtohinnoittelumalliin päädyttiin liiketoiminnan ja siihen kohdistuvien arvoajureiden tarkastelun kautta. Aikaisemmin yhtiön liiketoimintamallissa keskiössä ovat olleet paikallistason keskitetyt konsernitoimijat, joista liiketoimintaa on harjoitettu maailmanlaajuisesti. Markkinoiden paine ajoi yhtiön kuitenkin siihen, että yhtiön täytyi etabloitua keskitetymmin maihin, joissa yhtiön pääasialliset asiakkaat ovat.

Case-yhtiö Y:n perinteisessä siirtohinnoittelumallissa jokainen käytettävä patentti eriteltiin erikseen ja näiden käyttöoikeudesta perittiin erillinen taloudellinen vastike. Perinteisessä maksussa myös palveluista laskutettiin erikseen. Samoin kuin Case-yhtiö X:n osalta myös Case-yhtiö Y:n osalta siirtohinnoittelumallimuutos tuli tarpeelliseksi.

Case-yhtiö Y:n liiketoiminta oli ajan myötä integroitunut ja muodostunut yhä enemmän kokonaisuutoiseksi konseptikokonaisuudeksi, joissa varsinaisen tuotteen lisäksi asiakkaalle tarjotaan myös aineetonta omaisuutta, joka Case-yhtiö Y:n osalta muodostuu pääosin konsernin teknologiaosaamisesta. Konserniyhtiössä franchisingmuotoinen siirtohinnoittelumalli katsottiin tähän tarkoituksenmukaisemmaksi vaihtoehdoksi. Yhtiön varsinaisen toiminnan ja tähän liittyvien elementtien kokoanisuuksutta ei katsottu tarkoituksenmukaisella tavalla eritellä. Asiakkaille tarjottavan konseptimuotoisen hyödykekokonaisuuden elementtejä ei myöskään pystytä hyödykekokonaisuuden keskinäisen integraation vuoksi erittelemään yhtä hyvin kuin aikaisemmin. Yhtiön kokemuksen mukaan asiakaskaan ei halua avata tai eritellä yksittäistä hintaa siirrettäville elementeille, vaan ensisijaisena tarkoituksena on ostaa yhtiöltä vain yksi kokonaispaketti, joka sisältää kaikki asiakkaan liiketoiminnassa tarvittavat elementit. Case-yhtiö Y:ssä asiakkaalle tarjottavaan tuotepakettiin sisältyvät hyödykkeeseen kuuluvat teknologia, prosessidesign, palvelut ja teknologiatoimitus, joiden erottelu varsinaisesta tuotteesta on haasteellista ja keinotekoisia.

Case-yhtiö Y reagoi markkinoiden tarpeisiin lisäämällä paikallistason toimintaa. Tämä nähtiin mahdollistavana tekijänä myös tehokkuuden ja kilpailukyvyn näkökulmasta. Myös paikallistason toimijoiden tavaroiden hankkimista keskityttiin tehostamaan.

Liiketoiminnallisista näkökulmista myös suurten toimitusten hankaluus korostui liiketoiminnassa. Kaikki tämä yhteensä johti liiketoiminnan keskittämiseen etenevissä määrin paikallistason toimijoiden suuntaan.

Case-yhtiö Y:ssä teknologiaosaaminen on koko konsernin liiketoiminnan ytimenä. Konserniyhtiöllä on esimerkiksi patentteja yli 6000 kappaletta. Pääasiallisesti yhtiöllä on vain yksi brändi, jonka pohjalle liiketoiminta rakentuu. Yhtenä avaintekijänä Case-yhtiö Y:n päätöksenteossa franchisingmalliin siirtymisen osalta korostui yhtiön avainhenkilöiden keskittyneisyys Suomeen. Mainittakoon vielä, että konserniyhtiössä Suomen yhtiön palveluksessa työskentelee asiantuntijoita, joita spesifikaatioiltaan ja tietämykseltään on maailmanlaajuisesti toistaiseksi enintään 10 henkilöä.

Case-yhtiö Y:n kaikki aineettomat oikeudet sijaitsevat tällä hetkellä Suomessa. Aineettomat oikeudet keskitettiin vuoden 2014 vaihteessa Suomeen. Aikaisemmin konserniyhtiön aineettomat oikeudet ovat omistaneet konserniyhtiön keskeiset toimijayhtiöt, joilla on ollut omistuksessa liiketoiminnan kannalta merkityksellistä teknologiaa.

Nykyään Case-yhtiö Y:ssä kaikesta konsernin tutkimus- ja kehitystoiminnan kustannuksista ja riskeistä vastaa Suomen yhtiö. Käytännön tasolla tämä tarkoittaa sitä, että konsernin keksintöilmoitukset tulevat Suomeen. Myös näistä maksettavat palkkiot maksetaan Suomen yhtiöstä.

Myös Case-yhtiö Y:n siirtohinnoittelumalli pohjautuu yhtiön todelliseen, operatiiviseen liiketoimintamalliin. Franchisingsiirtohinnoittelumalliin päädyttiin siitä tarkastelusta, että omistajuus- ja tuotekehitykselle haluttiin kompensatiota, mutta samalla yhtiön integroituneen toiminnan vuoksi yksittäisten elementtien laskuttaminen liiketoimintatransaktiosta koettiin hallinnollisesti hyvin haasteelliseksi ja joissain tilanteissa jopa mahdottomaksi. Yhtiön mukaan franchisingsiirtohinnoittelumalli oli yhtiölle luonnollisin ratkaisu, eikä siirtohinnoittelumallivariaatio kilpaillut muiden vaihtoehtoisten hinnoittelumallien kanssa. Franchisingmalli on toiminut Venäjällä toistaiseksi hyvin: maan veroviranomaiset eivät ole toistaiseksi haastaneet käytettävää mallia. Case-yhtiö Y korostaa kuitenkin tämän osalta, ettei Venäjältä ole toistaiseksi perittykään merkittävää franchisingmaksua. Yhtiölle ei tullut mieleen toimialaa, jossa franchisingsiirtohinnoittelumalli ei toimisi.

Tutkielmassa tarkasteltava franchisingsiirtohinnoittelumalli on toistaiseksi haasteellisesti sovellettavissa siirtohinnoittelukäytäntöön konseptimuotoisten franchisingmaksujen markkinaehtoisuuden testaamisen ongelmallisuuden vuoksi, sillä siirtohinnoittelumallin uutuudesta johtuen vertailukohteita tällaisista sopimuksista on saatavilla vähän. Lisäksi tietoa eri valtioiden suhtautumisesta konseptiveloituksen suuruuteen markkinaehdon täyttävänä kriteerinä on myös saatavilla erittäin niukasti, josko lainkaan.¹⁸³ Venäjän lainsäädännön etuyhteystransaktioiden välistä siirtohinnoittelua tarkastellaan tarkemmin luvussa 3.2 Franchisingmaksujen siirtohinnoittelu.

¹⁸³ Näin myös Verohallinnon siirtohinnoitteluhanke 2013b.

3 FRANCHISINGMAKSUT VENÄJÄN VEROLAINSÄÄDÄNNÖSSÄ

3.1 Franchisingmaksujen verokohtelu

3.1.1 Veronalaisuus ja verokanta

Franchisingottajan Suomeen maksamien franchisingmaksujen veronalaisuuden lähtökohtana on VK2 309 §, jossa on säädetty tuloista, joita käsitellään Venäjän verolainsäädännössä Venäjältä saatuina veronalaisina tuloina. Pykälän säännöksissä käsitellään Venäjän ulkopuolelle maksettavien tuloerien verokohtelua ja veronalaisuutta juridisen henkilön osalta, joka ei harjoita liiketoimintaa Venäjällä kiinteän toimipaikan kautta.

Etuyhteydessä keskenään olevien tahojen välillä luovutetaan usein immateriaalioikeuksien käyttöoikeuksia, joista korvauksena maksetaan lisenssimaksua tai rojaltia. Immateriaalista omaisuutta on kaikki aineellisen omaisuuden lisäksi tuloa tuottava omaisuus, josta riippumaton osapuoli olisi valmis suorittamaan korvauksen.¹⁸⁴ VK2 309 § 1 momentin 4 kohdan mukaan Venäjältä saatua tuloa ovat kaikki tulot ja korvaukset, joita maksetaan aineettomien oikeuksien käyttöoikeudesta, joita hyödynnetään ja käytetään Venäjällä¹⁸⁵. Säännöksen mukaan tällaisina tuloina käsitellään kaikenlaisia maksuja ja korvauksia, joiden maksaminen perustuu aineettomien oikeuksien käyttämiseen.

Samaisessa lainkohdassa on säädetty myös aineettomista oikeuksista, jotka kuuluvat säännöksen soveltamispiiriin. Nämä listatut aineettomat oikeudet ovat kuitenkin yhdenmukaiset ja perustuvat SK4 1225 §:ssä tarkoitettuihin, Venäjän lainsäädännössä tunnistettuihin aineettomiin oikeuksiin. Säännöksen mukainen Venäjältä saatu Venäjällä hyödynnettävien aineettomien oikeuksien lista on varsin tyhjentävästi määriteltä.

¹⁸⁴ Helminen 2013, s. 233. Ks. myös aineettomaksi omaisuudeksi katsottavista omaisuuseristä ja niiden arvostamisesta Linnavirta – Repo 2012, s. 295–302.

¹⁸⁵ Säännös on verrattavissa TVL 10 §:ssa tarkoitettuun Suomesta saatujen tulojen luetteloon.

Pyrkimyksenä on saattaa kaikentyyppisten aineettomien oikeuksien hyödyntämisestä maksettujen taloudellisten vastikkeiden soveltuminen säännöksen piiriin.

Kuten aikaisemmin mainittu, know-how'n määritelmä Venäjän lainsäädännössä on suhteellisen spesifi, sillä se edellyttää tietotaidon sisällön tunnistamisen know-how'ksi lisäksi tietynlaatuista käytännönratkaisuja sen olemassaolon todistamiseen. Lainsäädännössä know-how'hun viitattaessa käytetään termin venäjäksi vastinetta (секрет производства), jolla tarkoitetaan tuotantosalaisuutta. Huomattavaa säännöksen osalta on, ettei siinä ole aineettomien oikeuksien listassa mainittu know-how'ta tai sen venäjänkielistä vastinetta. Säännöksen mukaan *kokemusperäisen teollisen, taloudellisen ja tieteellisen tietotaidon hyödyntäminen* rinnastetaan myös Venäjältä saaduiksi aineettomien oikeuksien käyttöoikeudesta maksettaviksi taloudellisiksi vastikkeiksi.

Toisin sanoen Venäjältä saatujen tulojen vaatimuksena ei ole nimenomaisesti LSS:ssä tarkoitetut erityislain know-how'ta koskevat vaatimukset, vaan säännös on säädetty yleisemmälle tasolle ja sisältää kaikentyyppisten tietotaitojen hyödyntämisen. Tämän osalta ulkomaille maksettujen käyttöoikeuteen perustuvien taloudellisten vastikkeiden osalta on huomattava, ettei Venäjältä saatuna tulona käsitetä vain sisäisessä lainsäädännössä tarkoitettua know-how'ta, vaan kaikentyyppisiä kokemusperäistä teollista, taloudellista ja tieteellistä tietoa. Tämä on hyvä huomata siitä syystä, että know-how'sta maksettujen taloudellisten vastikkeiden osalta sen sijaan LLS:n erityissäännökset know-how'sta on täyttyvä, jotta kyse on know-how'n hyödyntämisestä maksetuista taloudellisista vastikkeista. Asiaa tarkastellaan tarkemmin jäljempänä.

Franchisingmaksuista perittävien verojen määrästä lähtökohtana on VK2 284 artiklan 1 kohta¹⁸⁶. Lainkohdan mukaan tuloeristä peritään lähtökohtaisesti 20 %:n verokannalla, jollei verokoodeksin muissa säännöksissä ole säädetty alemmassa verokannasta tai verovapaudesta kyseisen tuloerän osalta. Ulkomaisten juridisten henkilöiden Venäjältä saatujen tulojen varokantojen lähtökohtana on VK2 310 §.

VK2 310 § 1 momentin mukaan tilanteissa, joissa tulonsaaja on ulkomainen juridinen henkilö, joka ei harjoita liiketoimintaa Venäjällä kiinteän toimipaikan kautta, Venäjän ulkopuolelle maksettavien tulojen verokannan osalta sovelletaan VK2 284 §:n 2

¹⁸⁶ Ks. tarkemmin VK2 284 artiklan 1 kohdan mukaisten verokantojen kehityksestä Петров 2009, s. 109.

momentin 1 kohtaa. Tämän säännöksen mukaan tällaisissa tilanteissa ulkomaille maksettujen tuloista peritään 20 %:n verokannalla, ellei kyse ole VK2 282 §:n 2 momentin 2 alakohdassa tai VK2 310 §:n 3 momentissa tai samaisen säännöksen 4 momentissa tarkoitettusta tilanteista. Franchisingmaksuihin nämä poikkeustilanteet eivät tule sovellettavaksi¹⁸⁷.

Verosopimuksen mukaisissa rajat ylittävissä tilanteissa on huomioitu VK2 310 §:n 2 momentin 4 kohdassa. Säännöksen mukaan tilanteissa, joissa tulo maksetaan valtioon, jonka kanssa Venäjä on solminut kaksinkertaisen verotuksen estämiseksi laaditun sopimuksen, tuloeria ei veroteta sisäisessä lainsäädännössä, kun kyse on tilanteista, joissa Venäjälle ei muodostu verosopimusmääräyksistä johtuen verotusoikeutta kyseiseen tuloon. Tämä menettely kuitenkin edellyttää säännöksen mukaan VK2 312 §:ssä tarkoitettujen verotuksellisten erityisolosuhteiden yhtäaikaista täyttymistä.

VK2 312 § 1 momentin mukaan ulkomaisen juridisen henkilön, tulonsaajan, tulee toimittaa Venäjän veroviranomaisille kotivaltionsa veroviranomaisilta asumistodistus¹⁸⁸, jossa on todettu kotivaltion veroviranomaisten pitävän juridista henkilöä verotuksellisesti kyseisessä valtiossa asuvana maiden verosopimuksessa tarkoittamalla tavalla¹⁸⁹. Lakipykälän mukaan asumistodistuksesta tulee ilmetä ajanjakso, jolta juridista henkilöä on käsitelty siellä asuvaksi ja selvitettävä, miltä ajanjaksolta suoritettava tulo maksetaan¹⁹⁰. Käytännön vaatimuksena vielä mainittakoon, että säännöksen mukaan

¹⁸⁷ VK2 284 § 2 momentin 2 kohdassa on säädetty mahdollisuudesta soveltaa 10 %:n verokantaa ulkomaisen organisaation Venäjältä saamiin tuloihin, jotka perustuvat Venäjän federaation alueella vuokraamiin, ylläpitämiin ja/tai käyttämiin laivoihin, lentokoneisiin tai muihin vastaaviin kuljetusvälineisiin tilanteissa, joissa kyseinen toiminta kytkeytyy kansainväliseen kuljetustoimintaan. VK2 284 § 3 momentissa on säädetty osinkoihin sovellettavista verokannoista. VK2 284 § 4 momentissa on säädetty liiketoimintaan kohdistuvien artiklassa eriteltyihin tietynlaatuisiin velkasuhteisiin.

¹⁸⁸ Ks. verosopimuksen mukaisen alhaisemman veroprosenttien soveltamisen edellytyksenä olevasta asumistodistuksesta tarkemmin Helminen 2012, s. 121–122.

¹⁸⁹ Tutkielmassa ei tarkastella juridisen henkilön kaksoisasumistilanteita. Kuten johdannossa mainittu, tutkielman lähtökohtana on, että suomalainen emoyhtiö on rekisteröity ja perustettu Suomen lainsäädännön mukaan, ja että yhtiön tosiasiallinen johtopaikka ja ylin johto ovat Suomessa.

¹⁹⁰ VK2 285 §:n mukaan verovuosi on kalenterivuosi.

asumistodistuksen ollessa muun kuin venäjänkielinen, asiakirja tulee kääntää venäjän kielelle¹⁹¹.

3.1.2 Arvonlisävero

Tutkielmassa tarkasteltavista konseptimuotoisista franchisingmaksuista osa on Venäjän arvonlisäverosäännösten mukaan arvonlisäveronalaista tuloa. Tutkielman franchisingantaja on Venäjällä yleisesti verovelvollinen liiketoimintaa harjoittava juridinen henkilö, joka yleisesti verovelvollisuuden vuoksi on VK2 143 § 1 momentin mukaan velvollinen suorittamaan arvonlisäveroa VK2 146 §:ssä tarkoitetuista liiketapahtumista.

VK2 145 § 4 momentin mukaan verovelvolliset, joiden liikevaihto on 145 § 5 momentissa tarkoitettulla kolmen perättäisen kuukauden aikana¹⁹² alle 2 000 000 ruplaa¹⁹³, ovat vapautettuja arvonlisäveron suorittamisesta VK2 146 §:ssä tarkoitetuista arvonlisäveronalaista transaktioista¹⁹⁴. Tutkielmassa franchisingottajan arvonlisäveronalainen myynti on oletettu olevan yli 2 000 000 ruplaa¹⁹⁵.

VK2 146 § 1 momentin mukaan arvonlisäveronalaista myyntiä ovat lähtökohtaisesti kaikki tavaroiden, töiden ja palveluiden myyntitransaktiot, tavaroiden ja palveluiden ottaminen omaan käyttöön sekä Venäjän federaation alueelle tuotujen hyödykkeiden maahantuonti, jollei kyseistä transaktiota ole erikseen laissa säädetty arvonlisäverosta vapaaksi eräksi. Arvonlisäverosta vapaista transaktioista on säädetty VK2 149 §:ssä.

VK2 146 § 1 momentin mukaan, kuten mainittu, myös palvelut ovat arvonlisäverollista myyntiä silloin, kun kyseiset palvelut ovat Venäjän federaation alueella suoritettuja palveluja. Tilanteista, joissa palveluiden myyntimaana pidetään Venäjää, on säädetty

¹⁹¹ Ks. myös Venäjän Verohallinnon ohje Письмо УФНС РФ 2006, jossa on selvitetty samaa asiaa.

¹⁹² Ks. liikevaihdon laskemisesta tarkemmin Venäjän finanssiministeriön ohje, Письмо МИНФИИ РФ 2007, jossa on käsitelty laskemistekniikoita.

¹⁹³ Vuoden 2013 keskikurssin mukaan 1 EUR=42,3370 RUB. Näin ollen 2 000 000 ruplaa on keskimäärin 47 000 euroa. Ks. vuoden 2013 keskikursseista Suomen Pankki 2013.

¹⁹⁴ Vastaavanlaisen säännös on myös Suomen arvonlisäverolain 30.12.1993/1501 (SALV) 3 § 1 momentissa.

¹⁹⁵ Tutkielman ulkopuolelle on jätetty arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröitymistä koskeva problematiikka. Ks. aiheesta tarkemmin Hellevig – Klein – Usov 2006, s. 140.

VK2 148 §:ssä. Säännöksen 1 momentin 4 kohdan mukaan myyntimaana pidetään Venäjää, kun palvelun ostaja harjoittaa liiketoimintaa Venäjällä. Liiketoiminnan harjoittamisella Venäjällä tarkoitetaan lainkohdan mukaan verovelvollisia, jotka ovat rekisteröityneet tai joiden johtopaikka, yhtiön johtokunta tai sen pysyvä edustus sijaitsee Venäjän federaation alueella. Lainkohdan mukaan konsultointi-, insinööri-, markkinointi ja koulutuspalvelut sekä kaikki palvelut, jotka liittyvät patentteihin, lisensointiin, tavaramerkkeihin ja tekijänoikeuksiin ovat arvonlisäveronalaista palvelumyyntiä Venäjällä palvelunostajan operoidessa Venäjän federaation alueella. Näistä tuloista suoritetaan VK2 146 §:n 3 momentin mukaisesti arvonlisävero 18 %:n verokannalla, sillä VK2 146 § 1 ja 2 momentissa ei ole säädetty kyseisten vastikkeiden osalta alemman arvonlisäverokannan soveltamisesta.

Tutkielmassa tarkasteltavista franchisingmaksuista ainoana arvonlisäverosta vapaana eränä on VK2 149 § 2 momentin 26 kohdan mukaan know-how.¹⁹⁶ Tämä kuitenkin edellyttää, että know-how täyttää know-how'ta käsittelevän LLS:n säännökset siitä, mitä know-how'lla tarkoitetaan.

Franchisingottajan näkökulmasta maksettu arvonlisävero ei vaikuta verovelvollisen menopuoleen, sillä maksettu arvonlisävero on VK2 171 § 1 momentin mukaan vähennyskelpoinen. Tämä kuitenkin edellyttää VK2 171 § 2 momentin 1 ja 2 alakohdan mukaan, että kyseiset erät kohdistuvat laissa tarkoitettuun arvonlisäverolliseen myyntiin.

Käytännön tasolla tarkasteltuna konseptimuotoisesti maksettavien aineettomien oikeuksien käyttöoikeudesta voi olla mielekkäämpää maksaa koko summasta 18 % ja jättää konseptimuotisten maksujen erittely tekemättä arvonlisäverotuksen osalta. Varsinkin tilanteissa, joissa erottelu muodostuu haasteelliseksi konseptimaksun elementtien keskinäisen integraation vuoksi, koko konseptista suoritettava arvonlisävero on kustannusten hallinnan kannalta tarkoituksenmukaisempaa. Case X:n osalta on esimerkiksi päädytty koko franchisingmaksun osalta suoritettavaan arvonlisäveroon.

¹⁹⁶ Näin myös Martakova – Minin 2012, s. 20.

3.1.3 *Rojalti*

Verosopimuksessa tulojen verotusoikeus jaetaan tulotyypeittäin lähdevaltion ja asuinvaltion kesken. Rajat ylittäviin aineettomista oikeuksista saataviin tuloihin, muun muassa rojalteihin, liittyy verosuunnittelussa eri tulotyyppien verokohtelun erilaisuudesta johtuvia jännitteitä ja rajapintoja¹⁹⁷. Konseptimuotoisten franchisingmaksujen verokohtelua ja sovellettavaa tulotyyppiartiklaa tarkastellaan OECD:n malliverosopimuksen kommentaarin¹⁹⁸ näkökulmasta.

Tiettyjen verosopimuksessa erikseen mainittujen tulotyyppien, kuten osinkojen, rojaltien ja korkojen osalta yrityksen asuinvaltion sijaan tai asuinvaltion ohella myös tulon lähdevaltiolle saattaa muodostua verotusoikeus, vaikkakaan lähdevaltiossa ei olisi kiinteää toimipaikkaa. Lähdevaltion verotusoikeus on kuitenkin rajoitettu tällaisissa tapauksissa tiettyyn määrään asti.¹⁹⁹ Tämän tuloerän osalta ongelmalliseksi saattaa muodostua tulon kaksinkertainen verotus tai kaksinkertaisen verotuksen poistamisproblematiikka maiden sisäisten lainsäädäntöjen erilaisesta tulkinnasta johtuen²⁰⁰. Case-yhtiö Y:n osalta lähdeverot on koettu haasteellisimmaksi franchisingmaksun veroalueeksi.

Verosopimusvaltioiden rajat ylittävät rojaltit verotetaan pääsääntöisesti vain rojaltoikeuden omistajan asuinvaltiossa. Tätä käytäntöä on pyritty Suomen solmimissa verosopimuksissa noudattamaan.²⁰¹ Verosopimuksessa tarkoitetulla *rojaltilla* käsitetään 12 artiklan 2 momentin mukaan:

Sanonnalla "rojalti" tarkoitetaan tässä artiklassa kaikkia suorituksia, jotka saadaan korvauksena kirjallisen, taiteellisen tai tieteellisen teoksen, siihen luettuina tietokoneohjelma, videokasetti, elokuvafilmi sekä televisio- tai radiolähetyksessä käytettävä filmi tai nauha, tekijänoikeuden sekä patentin,

¹⁹⁷ Mehtonen 2005, s. 274.

¹⁹⁸ The Model Tax Convention on Income and on Capital. Full Version 22.7.2010, josta jäljempänä OECD:n malliverosopimuksen kommentaari tai kommentaari.

¹⁹⁹ Helminen 2009, s.160.

²⁰⁰ Ks. myös Yhteisymmärrysmuistio 2000, s.3 Suomen ja Venäjän valtuuskuntien keskustelusta maiden välisen verosopimuksen tulkinta- ja soveltamiskysymyksistä. Lähdeveron osalta mainittiin pyrkimys luoda menettelyt, jotka mahdollistavat sen, että verovelvolliset saavat tulon lähdeverosta vapaana kun verosopimuksessa määrätään, että vain asuinvaltiolla on verottamisoikeus.

²⁰¹ Mehtonen 2005, s. 274.

tavaramerkin, mallin tai muotin, piirustuksen, salaisen kaavan tai valmistusmenetelmän käyttämisestä tai käyttöoikeudesta tahi kokemuseräisestä teollis-, kaupallis- tai tieteellislouenteisesta tiedosta.

Tutkielmassa tarkasteltavien franchisingmaksujen osalta aineettomien oikeuksien käyttöoikeudesta maksetut taloudelliset vastikkeet ovat artiklassa tarkoitettua rojaltia, sillä franchisingottaja suorittaa taloudellisen vastikkeen aineettomien oikeuksien juridiselle omistajalle korvauksena oikeudesta käyttää aineettomia oikeuksia liiketoiminnassaan²⁰². Myös know-how on OECD:n malliverosopimuksen kommentaarin mukaan verosopimuksessa tarkoitettavaa rojaltina verotettavaa tuloa²⁰³. Rojaltit ovat lähtökohtaisesti maksajalleen vähennyskelpoista kuluu, ja sitä verotetaan vain saajan kotivaltiossa²⁰⁴. Suomen ja Venäjän välisen verosopimuksen 12 artiklan 1 momentin mukaan rojaltin verotusoikeus on vain franchisingantajalla, jos franchisingantaja on rojaltietuuden omistaja²⁰⁵.

Tutkielmassa tarkasteltavat franchisingmaksut sisältävät aineettomien oikeuksien lisäksi myös palveluja. Lähtökohtaisesti palvelut verotetaan verosopimuksen liikeytuloa käsittelevän 7 artiklan mukaan. Tutkielman lähtökohdista palveluista saatua tuloa verotettaisiin vain Suomessa verosopimuksen 7 artiklan 1 kohdan mukaisella tavalla. Verosopimuksen 7 artiklan 5 kohdan mukaan tuloeria, joita käsitellään verosopimuksen muissa artikloissa, ei verosopimuksen 7 artiklan säännökset vaikuta näiden tulojen verokohteluun²⁰⁶.

²⁰² Ks. myös OECD:n malliverosopimuksen kommentaari C(12)-13 kohta 16, jonka mukaan aineettomien oikeuksien osalta verosopimuksen mukaisena rojaltina ei kuitenkaan käsitellä taloudellisia vastikkeita, jotka sinänsä perustuvat aineettomiin oikeuksiin, mutta joissa aineettomien oikeuksien omistajuus on eriytetty eikä näin ollen kyse ole aineettomien oikeuksien käyttöoikeudesta maksetuista taloudellisista vastikkeista. Tällöin sovellettavaan tilanteesta riippuen, joko verosopimuksen luovutusvoittoa ja –tappiota käsittelevää 7 artiklaa tai verosopimuksen 13 artiklaa. Ks. aiheesta myös OECD:n malliverosopimuksen kommentaari C(12)-4, kohta 8.2.

²⁰³ OECD:n malliverosopimuksen kommentaari C(12)-7, kohta 11.

²⁰⁴ Mehtonen 2005, s. 274.

²⁰⁵ Rojalti on suomalaiselle franchisingantajalle veronalaista tuloa EVL (4.6.1968/360) 6 §:n mukaisesti. Rojaltit kirjataan tuotoksi, kun on todennäköistä, että liiketoimeen liittyvä taloudellinen hyöty koituu yhteisön hyväksi tai tuotot ovat määriteltävissä luotettavasti. Mikäli rojaltin saaminen kuitenkin riippuu jonkin tukevan tapahtuman toteutumisesta, tuotot kirjataan vasta, kun niiden saaminen on todennäköistä. Ks. aiheesta tarkemmin Halonen – Jalkanen – Kyrölä – Kärpänen – Nurkkala – Nurmo – Penttilä-Räty – Sundvik – Suomela – Tolvanen – Torkkel – Tuomala 2006, s. 289–290.

²⁰⁶ Ks. myös OECD:n malliverosopimuksen kommentaari C(7)-1, kohta 1.

OECD:n malliverosopimuksen kommentaarissa rojaltia käsittelevään 12 artiklan osalta on otettu kantaa palveluja koskevien sopimusehtojen ja know-how'ta koskevien määräysten artiklaa koskeviin tulkintakysymyksiin. Esimerkkinä taloudellisista vastikkeista, joita pidetään puhtaasti palveluihin kohdistuvina sopimusehtoina eikä know-how'n rinnastettavana aineettomien oikeuksiin välittömästi liittyvänä sopimusehtona, ovat kommentaarin mukaan (i) maksut ja korvaukset, joita maksetaan myynninjälkeisestä palvelusta (ii) maksut palveluista, joita myyjä suorittaa ostajalle myydyn hyödykkeen takuun puitteissa, (iii) maksut ja korvaukset pelkästään ja yksistään teknisestä tuesta (iv) maksut ja korvauksen yhtiön laatimasta potentiaalisten asiakkaiden listasta silloin kun tämä lista on laadittu yleisesti saatavilla olevan tiedon ulkopuolelta eikä ole julkinen sekä (v) maksut juristin, insinöörin tai kirjanpitäjän lausunnosta²⁰⁷.²⁰⁸ Nämä palvelut ovat OECD:n malliverosopimuksen kommentaarin mukaan malliverosopimuksen²⁰⁹ 7 artiklan mukaista liiketuloa.

Konseptimuotoisesti maksetut taloudelliset vastikkeet ovat jo lähtökohtaisesti problemaattisia verokohtelun arvioinnissa niiden sisällöllisen integroitumisen ja elementtien erilaisen verokohtelun todentamisessa. OECD:n malliverosopimuksen kommentaarissa on mainittu franchisingjärjestely esimerkkinä integroiduista sopimuksista, joista muodostuu usean eri elementin kokonaisuus. Kommentaarin mukaan franchisingosopimuksissa on usein know-how'ta ja teknistä tukea koskevia määräyksiä, joiden lisäksi taataan franchisingottajalle taloudellista tukea ja tavarantoimitusta.

Kommentaarin mukaan tällaisia eri elementeistä koostuvien sopimusten verokohtelua tulee tarkastella jakamalla sopimuselementit sopimuksen sisällön mukaan tai muun vastaavan tarkoituksenmukaisen jaon perusteella. Lähtökohtaisesti näiden elementtien verokohtelu ratkeaa niiden luonteen sisällön perusteella. Merkityksellisenä tällöin on sopimuselementtien muodostaman kokonaisuuden suhteutettuna sopimuksen sisältöön ja sopimuskokonaisuuteen. Kommentaarin mukaan sopimuselementin muodostaessa sopimussisältöön suhteutettuna merkityksellisesti itsenäisen aseman ja kokonaisuuden,

²⁰⁷ OECD: malliverosopimuksen kommentaari C(12)-8, kohta 11.4.

²⁰⁸ Ks. myös malliverosopimuksen kommentaari C(12)-8, kohta 11.8, jossa on täsmennetty know-how'hun ja palveluihin kohdistuvien taloudellisten vastikkeiden erottelusta.

²⁰⁹ OECD Model Tax Convention on Income and on Capital. Condensed Version, July 2010, josta jäljempänä OECD:n malliverosopimus tai malliverosopimus.

tarkastellaan tämän verokohtelua erikseen. Vastavuoroisesti tutkielman tutkimuskysymysten kannalta merkityksellisenä kommentaarissa mainitaan sopimuksen eri osa-alueiden ollessa varsinaisen sopimuksen ja sen sisällön tarkastelun näkökulmasta pienimuotoinen, varsinaiseen pääsuoritteeseen sopimuselementtiin verrattuna epäolennainen ja luonteeltaan pääasiallista sopimuselementtiä avustava, tällaisen sopimuselementin verokohteluun voidaan soveltaa sen pääasiallisen sopimuselementin verokohtelua koskevaa sääntelyä.²¹⁰

Konseptimuotoisten franchisingmaksujen osalta aineettomiin oikeuksiin erottamattomalla tavalla liittyvät, sopimuskokonaisuudesta pienimuotoisen ja sisällöltään epäolennaisen osan muodostavien palveluiden osalta sovelletaan pääsopimussuoritteen, aineettomien oikeuksien, verokohtelua koskevaa tulotyyppiartiklaa. Näin ollen tutkielmassa esitetään, että franchisingmaksujen osalta sovelletaan kokonaisuudessaan verosopimuksen tulotyyppiartiklasta rojaltia koskevaa 12 artiklaa.²¹¹ Tämä tarkoittaa käytännön tasolla sitä, ettei franchisingmaksun sisältöä tarvitse avata muutoin kuin sen perusteeksi, että palvelut ovat pienessä osassa kokonaisuutta ja toimivat sopimuksen pääasiallisen sisällön tukena ja apuna.

Maiden välisen verosopimuksen 12 artiklan 2 kohdassa mainitut tavara- ja palvelumerkit, brändi, kauppanimi ja patentin osalta verosopimuksen soveltaminen ei tuota ongelmaa Venäjän sisäisen lainsäädännön osalta, sillä näiden aineettomien oikeuksien sisällölliset merkityksen kohtaavat. Know-how'n osalta ongelmia voi muodostua, mikäli tietotaito ei vastaa LLS:ssä tarkoitettuja, tutkielman luvussa 2.2.2 Aineettomat oikeudet franchisingjärjestelyssä kuvattuja olosuhteita. Uhkana tällöin on, ettei kyseistä tietotaitoa katsota know-how'ksi vaan muuksi luovutettavaksi suoritteeksi.

Know-how'n määritelmään ja sen laajuuteen OECD:n malliverosopimuksissa on käsitelty OECD:n malliverosopimuksen kommentaarissa. Kommentaarin mukaan

²¹⁰ OECD: malliverosopimuksen kommentaari C(12)-9, kohta 11.6.

²¹¹ Ks. rojaltin ja liiketulon välisestä tulkintaproblematiikasta esim. KHO 2011:101, jossa suomalaisen yhtiön saamia tuloja tietokoneohjelmista ei katsottu rojaltiksi vaan verosopimuksen 7 artiklassa tarkoitetuksi liiketuloksi. Tämän seurauksena, koska suomalaisella yhtiöllä ei ollut tulon lähdevaltiossa kiinteää toimipaikkaa, ei tällöin Japaniin, Kiinaan ja Koreaa ei maksettua lähdeveroja hyvitetty Suomessa. Vrt. KVL 16/2012, jossa puolestaan tietokoneohjelmien luovutuksesta saadut tulot katsottiin Suomen ja Intian välisen verosopimuksen tarkoittamaksi rojaltiksi luovutuksen ehtojen muotoiluun pohjautuen.

rojaltina käsiteltävänä know-how'lla tarkoitetaan teollista, taloudellista ja tieteellistä tietotaitoa, joka ei ole patentoitu ja joka ei tavanomaisemmin ole karakterisoitavissa aineettoman omaisuuden kategoriaan. Know-how yleensä tarkoittaa tuotannollista, taloudellista tai tieteellistä salassa pidettävää kokemusperäistä tietotaitoa, jolla on käytännön merkitystä yhtiön toiminnassa ja jolla on vaikutusta yhtiön talouteen. Kommentaarin täsmennyksen mukaan tietotaito perustuu aikaisempaan kokemukseen, mistä johtuen uuteen tietoon liittyvää tietotaitoa ei pidetä know-how'na.²¹² Tämä on lähtökohtana rajat ylittävissä tilanteissa OECD:n malliverosopimuksen kommentaarin lähtökohdista. Know-how'n osalta on syytä huomioida tutkielman 2.2.2 Aineettomat oikeudet -luvussa selvitelty know-how ja sen määritelmä Venäjän lainsäädännön mukaan.

Tutkielmassa esitetään, että perimmäisenä ongelmana franchisingmaksujen verokohtelussa rajat ylittävissä tilanteissa muodostuu kysymys siitä, onko OECD:n malliverosopimuksen säännösten tulkinnasta julkaistulla kommentaarilla merkittävää argumenttiarvoa Venäjällä selvittäessä yksittäisen verosopimusmääräyksen sisältöä. Jos Venäjällä OECD:n malliverosopimuksen kommentaarilla on olennainen tai merkityksellinen rooli Venäjän verotus- ja oikeuskäytännössä, verotuksen ennustettavuuden näkökulmasta voidaan todeta, ettei konseptimuotoisen franchisingmaksun osalta rajat ylittävissä tilanteissa pitäisi muodostua maiden veroviranomaisten välistä erimielisyyttä tai ongelmaa verokohtelun tarkastelussa. Kuitenkin tämä verokohtelun riidattomuus vaatii sen, että OECD:n malliverosopimuksella on argumentti- ja tutkinta-arvoa Venäjällä.

Lähtökohtaisesti Suomen ja Venäjän välinen verosopimus²¹³ noudattelee pääosiltaan OECD:n malliverosopimusta. Tällaisen verosopimuksen osalta tulkintaperiaatteet ovat suhteellisen vakiintuneita, mikä lähtökohtaisesti lisää verotuksen ennustettavuutta²¹⁴. Mainittakoon vielä franchisingantajan näkökulmasta, että Suomen verotuskäytännössä OECD:n malliverosopimuksen kommentaari on puolestaan katsottu merkittäväksi

²¹² OECD:n malliverosopimuksen kommentaari C(12)-7, kohta 11.

²¹³ Suomen tasavallan hallituksen ja Venäjän federaation hallituksen välillä tuloveroja koskevan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi laadittu sopimus (110/2002), jos jäljempänä Suomen ja Venäjän välinen verosopimus tai verosopimus.

²¹⁴ Näin myös Heino ym. 2003, s. 64.

tulkintalähteeksi rajat ylittävissä vero-oikeudellisessa verosopimuksen tulkintaa koskevissa riita-asioissa²¹⁵.

Esitetyn problematiikan lähtökohtana Venäjän sisäisen lainsäädännön tarkastelun osalta on VK1 7 §, jossa on säädetty kansallisen verolainsäädännön säännösten suhteesta Venäjän solmimiin verotusta koskeviin kansainvälisiin sopimuksiin. Lain mukaan tilanteissa, joissa Venäjän on solminut kansainvälisen sopimuksen, jotka pitävät sisällään määräyksiä koskien verotusta tai muita veronluonteisia maksuja, sovelletaan verotuksen toimittamisessa kansainvälisen sopimuksen säännöksiä, mikäli kansainvälisen sopimuksen säännökset ja normit poikkeavat sisäisestä lainsäädännöstä²¹⁶. Lain sanamuodon mukaisen tulkinnan mukaan kansainvälisen sopimuksen etusijaperiaate koskee vain *kansainvälisen sopimuksen säännöksiä ja normeja*²¹⁷. OECD:n malliverosopimuksen rooli ja tarkoitus on toimia malliverosopimusta mukailevan verosopimuksen tulkintaperiaatteiden kannanottajana ja yhdenmukaistaa verotuskäytäntöä malliverosopimusta mukailevan verosopimuksen tulkinnassa.

Lähtökohtaisesti OECD:n malliverosopimuksen kommentaarilla ei ole juridisesti sitovaa, normatiiviseen sääntelyyn verrattavaa oikeudellista valtaa Venäjällä. Ensinnäkin OECD:n malliverosopimuksen kommentaari ei ole osa Suomen ja Venäjän välillä solmittua kaksinkertaisen verotuksen estämiseksi laadittua sopimusta. Toiseksi OECD:n malliverosopimuksen kommentaarilla ei ole Venäjän lainsäädännössä tarkoitettu, oikeudellisesti sitova normi. Kuten tutkielman 1.3 Tutkimusmenetelmät ja lähdeaineisto -luvussa mainittiin, Venäjän oikeusjärjestelmässä oikeuslähteeksi ei siten tunnusteta lähdettä, jota ei ole virallisesti tunnustettu. Oikeuslähteinä maan oikeusjärjestelmässä käsitellään vain virallisessa muodossa vahvistettua oikeudellista normia, joka on

²¹⁵ Suomen oikeuskäytännössä puolestaan OECD:n malliverosopimuksen kommentaarin tulkinnoille ja kannanotoille annetaan vero-oikeudellisessa tulkinnassa merkittävästi painoarvoa. Ks. esimerkkinä KHO 2013:93, jonka ratkaisussa todetaan OECD:n malliverosopimuksen kommentaarin ja sitä täydentävien myöhempien kannanottojen tulkintavaikutuksen muodostuvan merkitykselliseksi arvioitaessa verosopimuksen soveltamistilanteita.

²¹⁶ Samansisältöinen säännös on sisällytetty myös Venäjän perustuslakiin, jonka 15 § 3 momentin mukaan kansainvälisen oikeuden yleisesti tunnustetut periaatteet ja normit on otettu osaksi Venäjän federaation oikeusjärjestystä. Lainkohdan mukaan kansainvälisen sopimuksen tai oikeuden ollessa ristiriidassa Venäjän federaation perustuslain kanssa, on ristiriitatilanteessa ensisijaisesti sovellettava kansainvälisen sopimuksen tai oikeuden normeja. Ks. myös siviilikoodeksin vastaavanlainen säännös SK1 7 §, jonka mukaan yleisesti tunnustetut periaatteet ja normit ovat otettu osaksi Venäjän federaation oikeusjärjestystä.

²¹⁷ Ks. tarkemmin lain sanamuodon mukaisesta tulkinnasta verolaissa Määttä 2014, s. 65–71.

voimassa Venäjällä²¹⁸. OECD:n malliverosopimuksen kommentaarin sitovuuden osalta tämä tarkoittaa sitä, ettei kommentaari ole oikeudellisissa riita-asioissa lähtökohtaisesti virallinen oikeuslähde, sillä Venäjän valtio ei ole erikseen säätänyt OECD:n malliverosopimuksen kommentaaria Venäjän lainsäädännössä viralliseksi ja voimassa olevaksi kommentaariksi.

Toisaalta, kuten mainittu, Venäjän oikeudessa ei ole toistaiseksi ole selkeästi vakiintunutta oikeuslähteiden hierarkiaa²¹⁹. Tämä näkemys heijastuu parhaiten Venäjän oikeuskäytännössä, joissa OECD:n malliverosopimuksen kommentaarin argumenttiarvo ja merkityksestä tulkintalähteen on kaksijakoinen²²⁰.

Apellaatioasteen tuomioistuimen²²¹ 5.12.2012 annetussa päätöksessä²²² vero-oikeudellinen riita-asia koski rajat ylittävää, Venäjän ja Kyproksen välisen verosopimuksen korkotuloa käsittelevän artiklan soveltamista. Tapauksessa ”Eastern Value Partners Limited” -nimisen yhtiön venäläinen sivuliike oli ottanut lainaa kyproslaiselta velkojalta. Venäläinen yhtiö ei ollut pidättänyt lähdeveroa maksamastaan

²¹⁸ Koistinen 2010, s. 95.

²¹⁹ Koistinen 2010, s. 95.

²²⁰ Oikeustapausten sisältöä käsitellään siinä laajuudessa, kun oikeustapausten sisällöstä on ollut saatavilla tietoa. Kuten mainittu, Venäjällä tuomioistuinratkaisusta on lähes mahdotonta löytää *pro et contra* -tyyppistä pohdintaa. Tämä on vaikuttanut tutkielmassa tarkasteltavien oikeustapausten käsittelyyn.

²²¹ Venäjän arbitraatio- ja apellaatioistuimissa käsitellään kauppasopimuksiin, omistukseen, verotukseen ja veroviranomaisten antamien asiakirjojen arviointiin, maksukyvyttömyyteen (konkurssiin), lainasopimuksiin, vakuutuksiin sekä valtion ja muiden toimielinten antamien asiakirjojen pätemättömyyden tunnistamiseen. Arbitraatio- ja apellaatioistuinten lainkäyttö tapahtuu neljällä tasolla: 1) ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuimissa, 2) apellaatioasteen tuomioistuimissa, 3) kassaatioasteen tuomioistuimissa ja 4) valvonta-asteen tuomioistuimissa. Ks. aiheesta tarkemmin Kezik 2010, s.32.

Apellaatioasteen arbitraatio-oikeudet ovat tuomioistuinten, jotka tarkastavat ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuinten tekemien päätösten lainmukaisuutta ja käsittelevät uudelleen sellaisia ensimmäisen oikeusasteen tekemiä päätöksiä, jotka eivät ole vielä saaneet lainvoimaa. Apellaatioasteen arbitraatio-oikeudet tarkastavat Venäjän federaation liittovaltiotason tuomioistuinten päätöksiä ja käsittelevät uudelleen niitä asioita, joista annettuihin oikeuden päätöksiin on haettu muutosta. Apellaatioasteen arbitraatio-oikeuden alaisten ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuinten luettelo on vahvistettu lailla. Alueellisesti apellaatioasteen arbitraatio-oikeudet sijoittuvat seuraavasti: kaksi apellaatioasteen arbitraatio-oikeutta yhtä federatiivista arbitraatio- (kassaatio-) piiriä kohti. Jokaisella apellaatioasteen arbitraatio-oikeudella on oma numeronsa (esimerkiksi 19. apellaatio-asteen arbitraatio- ja apellaatioistuin). Apellaatioasteen arbitraatio-oikeuksilla ei ole nimiä. Ks. aiheesta tarkemmin Kezik 2010, s. 34–35.

²²² Постановление девятого арбитражного суда от 5.12.2012 No 09АП-33421/2012-АК, тапав «Eastern Value Partners Limited».

korostaan. Oikeustapauksessa oli kyse siitä, mitä *todellisella omistajalla* tarkoitetaan. Termiä ei ole määritelty verosopimuksessa. Venäjän sisäisessä lainsäädännössä termiä ei ollut määritelty. Oikeustapauksessa OECD:n malliverosopimuksen kommentaarin tulkintaperiaatteet ja argumenttiarvo riitautettiin toteamalla, ettei kommentaari ole osa Venäjän ja Kyproksen välistä verosopimusta. Lisäksi OECD:n malliverosopimuksen kommentaarin sivuttamista perusteltiin sillä, ettei Venäjä kuulu OECD-maihin, joka oikeustapauksessa käsitettiin jo itsenäisenä argumenttina kommentaarin sivuuttamiselle²²³.

Myös 23.12.2009 annetussa apellaatioasteen arbitraatiotuomioistuimen päätöksessä²²⁴ todettiin, ettei OECD:n malliverosopimuksen kommentaarilla ole Venäjällä normatiivista, oikeudellisesti sitovaa arvoa. Oikeustapauksessa oli kyse Venäjän ja Saksan välisen verosopimuksen tulon oikaisua koskevan 9 artiklan soveltamisesta. Kommentaarin tulkintaperiaatteita ei huomioitu oikeustapauksessa.

Kuitenkin esimerkiksi 6.5.2013 annetussa apellaatioasteen arbitraatiotuomioistuimen päätöksessä²²⁵ OECD:n malliverosopimuksen kommentaarista haettiin tulkinta-apua ja siten annettiin argumenttiarvoa. Oikeustapauksen osalta ei ollut saatavilla tietoa siitä, minkä maan kanssa solmitusta verosopimuksesta on ollut kyse. Oikeustapauksessa kyse oli kuitenkin verosopimuksessa tarkoitetun ns. suorasijoitusosinkojen osalta sovellettavaan alempaan pidätysprosenttiin. Oikeustapauksessa riita-asiana oli osinkoartiklassa tarkoitetun suorasijoitusosinkoa koskevan *pääoman* käsitteestä. Oikeustapauksessa tulkinta-apua haettiin OECD:n malliverosopimuksen kommentaarista.

Myös Venäjän korkeimman arbitraatiotuomioistuimen 15.11.2011 annetussa rajat ylittävää tulonoikaisua koskevassa oikeustapauksessa²²⁶ puhemiehistö²²⁷ perusteli

²²³ Ks. OECD:hen kuuluvista maista OECD: Members and Partners.

²²⁴ Постановление девятого арбитражного суда от 23.12.2009 No 09АП-25019/2009-АК, тапaus ООО «ФБ-Лизинг».

²²⁵ Постановление третьего арбитражного апелляционного суда от 6.5.2013 No А33-7550/2012, тапaus ООО «ЮИИ-Сибирь».

²²⁶ Постановление президиума ВАС РФ от 15.11.2011 No 8654/11, тапaus ОАО «Угольная компания Северный Кузбасс».

²²⁷ Venäjän federaation korkein oikeus koostuu seuraavista toimielimistä: täysistunnosta, kassaatiokollegiosta, siviili- ja rikosasioiden kollegiosta, sotakollegiosta sekä puhemiehistöstä. *puhemiehistö* eli *президиум*, on ylin ja lopullinen oikeusaste yleisten tuomioistuinten

päätöstään OECD malliverosopimuksen kommentaarin tulkintakannoilla. Päätöksen perustelussa kommentaarin mainittiin verosopimuksen tulkintakysymysten viitekehyksenä. Enemmistössä tapauksista, joissa on ollut kyse rajat ylittävistä tilanteista, joissa on ollut kyse verosopimuksen soveltamiseen tai tulkintaan liittyvässä problematiikassa, tulkinta-apua ja argumenttiarvoa on haettu OECD:n malliverosopimuksen kommentaarista²²⁸.

Oikeustapauksista on havaittavissa, että kommentaarin rooli tulkintalähteenä on venäläisessä oikeuskäytännössä vahvistumassa, sillä kasvavassa määrin päätösten perusteluun haetaan argumenttiarvoa kommentaarissa esitetyistä tulkintakannoista. Myös käytännön tasolla OECD:n kommentaarin roolin vahventuminen verotuskäytännössä on havaittu²²⁹. Kuitenkaan OECD:n malliverosopimuksen kommentaarin rooli tulkintalähteenä ei ole täysin vakiintunut, vaikkakin pääosassa oikeustapauksista kommentaarista on haettu tulkintaperiaatteita.

Franchingmaksujen verokohtelun ennustettavuuden osalta on huomattava Venäjän federaation erilainen lainsäädännöllinen liiketoimintaympäristö. Tutkielmassa esitetään, että verotuksellinen, kuten muukin oikeudellinen ennustettavuus, on suhteutettava

toimivaltaan kuuluvissa asioissa. Puhemiehistö valvoo yleisten tuomioistuinten toimintaa tarkastamalla niiden tekemiä lainvoimaisia päätöksiä ja yksittäisiä oikeuskäytännön kysymyksiä. Ks. aiheesta tarkemmin Smotikova 2011, s. 21–31.

²²⁸ Oikeustapaukset, joissa OECD:n malliverosopimuksen kommentaarista on haettu tulkinta-apua ja annettu argumenttiarvoa, ovat: Постановление ФАС МО от 28.3.2013 No A40-65284/11-91-279, tapaus ЗАО «Ликеро-водочный завод Топаз»; Постановление тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 3.6.2013 No A56-67691/2012, tapaus ООО «РОЛФ Эстейт Санкт-Петербург»; Постановление девятого арбитражного апелляционного суда от 27.6.2013 No 09АП-3696/2013, tapaus «Кредит Европа Банк»; Постановление ФАС ЗСО от 31.1.2012 No A45-3310/2011, tapaus ООО «Терминал Сибирь»; Постановление ФАС МО от 2.8.2012 No A40-58575/11-129-248, tapaus «Медас Трейдинг АГ»; Постановление ФАС СЗО от 08.02.2012 по делу No A56-23858/2011 ООО «СРВ-Папула», Постановление девятого арбитражного апелляционного суда от 30.07.2012 N 09АП-18777/2012-АК ООО «Рулог», Постановление тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 06.12.2012 No A56-29638/2012, tapaus ООО «РОЛЬФ Эстейт Санкт-Петербург»; Постановление тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 16.03.2012 No A56-73753/2010, tapaus ООО «Омега-Премиум»; Постановление девятого арбитражного апелляционного суда от 28.10.2011 No A40-1164/11-99-7, tapaus ООО «Нарьянмарнефтегаз»; Постановление девятого арбитражного апелляционного суда от 15.9.2011 No 09АП-21988/2011-АК, tapaus ООО «ВымпелКомИнвест»; Постановление девятого арбитражного апелляционного суда от 15.9.2011 No 09АП-21988/2011-АК, tapaus ООО «ВымпелКомИнвест»;

²²⁹ Artem Vasjutin, haastattelu Venäjän veroasiantuntijan kanssa 13.3.2014.

kyseisen maan oikeuskulttuuriin, jotta ennustettavuus voidaan järkevällä tavalla suhteuttaa. Venäjä on jo lähtökohtaisesti lainsäädännölliseltä liiketoiminta-alueeltaan Suomeen verrattuna riskillisempi toimintaympäristö. Venäjän lainsäädännössä jo lähtökohtaisesti lait muuttuvat nopeammin²³⁰.

Venäjällä ei esimerkiksi ole käytössä Suomen verojärjestelmän kaltaisia ennakkotieto- tai ennakkoratkaisukäytäntöä²³¹. Verokoodeksin ensimmäiseen osaan on kirjattu verovelvollisen oikeus saada verolainsäädäntöä ja sen soveltamista koskevaa tietoa veroviranomaisilta tai muilta toimeenpanevilta elimiltä. Tällainen kirjallisessakaan muodossa saatu tieto ei kuitenkaan ole verottajaa sitova.²³²

Seuraavaksi tarkastellaan franchisingmaksua Venäjän sisäisen lainsäädännön mukaan. Lähtökohtaisesti rojaltit voidaan jakaa kolmeen pääsääntöisesti kolmeen kategoriaan. Juoksevilla rojaltilla tarkoitetaan jatkuvasti tietyllä maksuperusteella maksettavaa rojaltia, joka tyypillisemmin lasketaan prosenttiperusteisesti myynnistä. Tämän tyyppistä järjestelyä käytetään useasti tuotemerkkien käyttöoikeutta koskevissa järjestelyissä. Toisena rojaltin kategoriana on juokseva rojalti, jonka lisäksi suoritetaan myös kiinteä etumaksu oikeuden omistajalle aineettoman oikeuden alueellisesta yksinoikeudesta. Kiinteä etumaksu on karakterisoitavissa kertakorvauksena maksettavaksi korvaukseksi oikeuden omistajalle siitä, että oikeuden omistaja sitoutuu olemaan lisensoimatta aineetonta oikeutta sovitun alueen osalta kenellekään toiselle toimijalle. Kolmas rojaltin kategoria on kertarojalti, joka kattaa rojalTIMaksut koko sopimuksessa sovitun käyttöajan osalta. Tässä tapauksessa franchisingottaja ottaisi riskin aineettoman oikeuden arvioidun tulon kertymisen osalta. Mahdollisuutena puolestaan on tulo-odotusten ylittyessä franchisingottajan oikeus koko tuottoon sopimuksen kestoajan osalta.²³³

Konsernin sisällä yhtiöiden keskinäisissä veloituksissa jatkuvan tulon vs. kertatulon valintaan voidaan vaikuttaa. Eräiden maiden kansallisissa säännöksissä, samoin kuin

²³⁰ Taija Kaivola, haastattelu Venäjän kirjanpitoasiantuntijan kanssa 18.2.2014. Näin myös Koistinen 2010, s. 95.

²³¹ Vuoden 2012 alusta siirtohinnoittelusäännökset sallivat siirtohinnoittelun osalta ennakkoratkaisumenettelyn (APA-menettely). Aihe on rajattu tutkielman koon rajallisuuden vuoksi varsinaisen tutkimusaiheen ulkopuolelle. Ks. aiheesta tarkemmin Hellevig – Usanov – Kabakov 2014, s. 239.

²³² Heino ym. 2003, s. 101.

²³³ Ks. tarkemmin rojaltien tyypittämisestä ja lisenssimaksujen suuruudesta Karjalainen – Raunio 2007, s. 167–171.

eräissä verosopimuksissa, edellytetään jatkuvaa vuosittaista tuloa, jolloin kertasuoritusta ei siis pidetä rojaltina²³⁴. Malliverosopimuksen 12 artiklan mukaisissa verosopimuksissa suorituksen kertaluonteisuus ei ole este rojaltina käsittelemiseen.²³⁵

Verosuunnittelussa tulee muistaa eri maiden kansallisten säännösten ja verosopimusten erilaiset rojaltimeäritelmät²³⁶. Venäjän verolainsäädännössä ei ole määritelty rojaltin²³⁷ käsitettä, vaikkakin termiä käytetään verolainsäädännössä²³⁸. Verokoodeksissa *rojalti* mainitaan VK2 171 § 4 momentin 3 kohdassa taloudellisen vastikkeen muotona, jota maksetaan lisensointisopimuksen perusteella tai muutoin aineettomien oikeuksien tai näiden kohteen käyttämisestä. Venäjän verolainsäädännön käytännön soveltamisessa konseptimuotoisten taloudellisten vastikkeiden osalta ei tarvitse tehdä jakoa aineettomiin oikeuksiin ja palveluihin sekä franchisingmaksu voi olla yksi taloudellinen vastike²³⁹.

3.1.4 Vähennyskelpoisuus ja dokumentointi

Vähennyskelpoisuutta ja dokumentointia käsitellään yhdessä, sillä Venäjän verolainsäädännössä ne liittyvät väijäämättä toisiinsa. Venäjän verolainsäädännössä ei ole säädetty konseptimuotoisesti maksettavien taloudellisten vastikkeiden verokohtelusta

²³⁴ Ks. myös KHO 1981/1368 B II 529 kertakorvauksen verotuksellisesta käsittelystä emoyhtiössä.

²³⁵ Mehtonen 2001, s. 137.

²³⁶ Mehtonen 2005, s. 288.

²³⁷ Suomen verolainsäädännössä rojaltilla tarkoitetaan LähdeVL (11.8.1978/627) 3a § 1 momentin 2 kohdan mukaan maksuja, jotka saadaan vastikkeeksi kirjallisen, taiteellisen tai tieteellisen teoksen, mukaan lukien elokuvien ja tietokoneohjelmien, tekijänoikeuden, patentin, tavaramerkin, mallin, suunnitelman, salaisen kaavan tai menetelmän käytöstä tai käyttöoikeudesta taikka teollis-, kaupallis- tai tieteellisuonteisesta kokemuseräisestä tiedosta. Myös maksut teollisten, kaupallisten tai tieteellisten laitteiden käytöstä tai käyttöoikeudesta katsotaan rojalteiksi. Laissa olevan rojaltin käsite eroaa OECD:n malliverosopimuksen kommentaarin määritelmästä, jossa määritelmä kattaa myös leasingin. Ks. määritelmästä tarkemmin OECD:n malliverosopimuksen kommentaari kohta C(12).

²³⁸ Taija Kaivola, 18.2.2014 pidetyssä haastattelussa Venäjän kirjanpitoasiantuntijan mukaan sisällölliset yksityiskohtaiset ristiriidat ovat varsin yleisiä Venäjän lainsäädännössä. Esimerkkinä vastaavanlaisesta tilanteesta on VK1 43 § osingonjakoa koskeva säännös, jonka mukaan osinkoa *jaetaan voitosta*. Säännöksessä tai muualla verolainsäädännössä ei kuitenkaan ole määritelty siitä, mitä jaettavalla voitolla tarkoitetaan. Asiantuntijan mukaan tämänluonteisen pienet, hienojakoiset yksityiskohdat ovat hyvin yleisiä Venäjän lainsäädännössä ja aiheuttavat käytännön haasteita.

²³⁹ Artem Vasjutin, haastattelu Venäjän veroasiantuntijan kanssa 13.3.2014.

tai vähennyskelpoisuudesta. Tämän vuoksi vähennyskelpoisuutta tarkastellaan franchisingmaksun elementteittäin. Tarkastelu tapahtuu siten, että ensin selvitetään Venäjän verolainsäädännön mukainen sääntely menojen vähennyskelpoisuudesta. Tämän jälkeen vähennyskelpoisuutta tarkastellaan käytännön tasolla.

Verokoodeksin toisen osan 25 luvussa on säädetty yritystoiminnan tulojen veronalaisuudesta ja yritystoimintaan kohdistuvien menojen vähennyskelpoisuudesta. Lähtökohtaisesti yritystoiminnan kulujen – tässä franchisingmaksujen – on täytettävä samanaikaisesti useita vaatimuksia, jotta maksettuja taloudellisia vastikkeita voidaan tarkastella vähennyskelpoisena menona verovelvollisen verotuksessa.

VK2 252 §:ssä on säädetty yritystoimintaan kohdistuvien tulojen veronalaisuudesta. Kaikkien VK2 252 §:ssä tarkoitettujen tuloihin kohdistuvien menojen tulee täyttää VK2 252 § 1 momentin vaatimukset, jotta tarkasteltavia kuluja voidaan pitää verolainsäädännössä tarkoitettuina liiketoimintaan kohdistuvina, vähennyskelpoisina kuluina. Lähtökohtana on tulojen yleinen veronalaisuus. Kaikki liiketoimintaan kohdistuvat rahana tai rahanarvoisena etuna saadut tulot ovat veronalaista tuloa. Tämän lisäksi VK2 247 § 1 momentin 1 kohdan mukaan myös liiketoiminnassa omaisuuteen kohdistuvat tulot ovat veronalaista tuloa, esimerkiksi myynti- ja vuokratulot. Vain erikseen verolainsäädännössä verosta vapaaksi säädetty tulot ovat verosta vapaita tuloeria. Tutkielmassa tarkastelun keskiössä on franchisingottajan menopuoli²⁴⁰.

VK2 252 § 2 momentin mukaan menot tulee niiden luonteen ja olosuhteiden analysoinnin perusteella jakaa tuotantoon ja myyntiin kohdistuviin kuluihin sekä ei-myyntiin kohdistuviin kuluihin. VK2 252 § 1 momentin mukaan kuluerät ovat vähennyskelpoisia menoja, mikäli meno on verovelvolliselle *taloudellisesti perusteltu* kuluerä ja mikäli meno on *sidoksissa verovelvollisen tulonhankintaan*. Venäjän verolainsäädännössä ei kuitenkaan ole vaatimusta siitä, että vähennyskelpoiseksi vaadittuja menojen suora yhteys tuloihin tulisi osoittaa²⁴¹. Tämän lisäksi edellytyksenä menon vähennyskelpoisuudelle on vähennyskelpoiseksi vaadittujen kulujen *hyödyntäminen verovelvollisen*

²⁴⁰ Ks. juridisen henkilön Venäjällä maksettavista verotuloista ja niiden eroavaisuudesta Suomen verolainsäädäntöön tarkemmin Heino ym. 2003, ss. 25.

²⁴¹ Hellevig ym. 2006, s. 89.

*liiketoiminnassa*²⁴². Näiden vaatimusten lisäksi vähennyskelpoiseksi vaadittavien menojen tulee olla asianmukaisesti dokumentoituina. Dokumentoinnilla tarkoitetaan sitä, että kulut ovat kiistatta todennettavissa aiheutuneiksi.²⁴³ *Perustelluilla menoilla* tarkoitetaan säännöksen mukaan taloudellisesti perusteltuja, rahallisessa muodossa mitattavissa olevia taloudellisia menoja.

Säännöksen mukaan *dokumentoiduilla menoilla* tarkoitetaan menoja, jotka ovat todennettavissa dokumentaatioista, jotka on laadittu Venäjän federaation lainsäädännön mukaan. Säännöksen mukaan dokumentoiduilla menoilla tarkoitetaan myös muun maan lainsäädännön liiketavasta johtuvia dokumentaatiota silloin kun kyseiset menot ovat aiheutuneet kyseisen valtion alueella. Dokumentoituja menoja ovat myös menot perusten sellaisiin asiakirjoihin, joka osoittavat välillisesti aiheutuneista kuluista. Tällaisia menoja lakipykälän mukaan ovat tullausilmoitus, liikematkaa koskevat määräykset ja matkustusasiakirjat samoin kuin työstä laaditut raportit, jotka perustuvat sopimukseen. Tämän lisäksi lakipykälässä kulut on määritelty siten, että kuluina käsitetään niitä kuluja, jotka ovat aiheutuneet verovelvolliselle liiketoiminnan edistämistarkoituksessa tai niiden pyrkimyksenä on saada tuloja.

Käytännössä dokumentaatiovaatimukset Venäjällä ovat äärimmäisen tiukat. Tavanomaista on, että dokumentointi voi johtaa päätökseen siitä, katsotaanko kulut vähennyskelpoisiksi vai vähennyskelvottomiksi. Lähtökohtaisena vaatimuksena on, että dokumenttien tulee olla alkuperäiset. Tämä tarkoittaa dokumentaation osalta sitä, etteivät esimerkiksi alkuperäisistä asiakirjoista kopioina otetun pdf-tiedostot ole lähtökohtaisesti riittäviä. Yhtiön *alkuperäisinä dokumentteina* pidetään tarkasteltavasta erästä riippuen *sopimusta, laskua, kuormakirjaa* tai palveluiden ollessa kyseessä *aktia*. *Aktilla* tarkoitetaan asiakirjaa, jossa molemmat sopimusosapuolet allekirjoittavat ja todistavat palvelun annetuksi ja saaduksi. Palveluiden yksikköhintojen dokumentointi on erityisen tärkeää. Kuormakirja puolestaan toimii tositteena siitä, että hyödyke on tosiasiallisesti siirtynyt paikasta toiseen. Myös VK2 169 §:ssä tarkoitettu *arvonlisäverolasku (c4ēm-*

²⁴² Ks. esimerkki kulujen vähennyskelpoisuudesta Venäjällä Martakova – Minin 2012, s. 20. Tilanteessa, jossa franchisingmaksuun sisältyisi teknologiaa, jota ei Venäjän markkinoilla toimiessa hyödynnettäisi franchisingottajan liiketoiminnassa, ei tällainen kulu olisi vähennyskelpoinen vaikkakin muut vähennyskelpoisuuden edellytykset täyttyisivät.

²⁴³ Näin myös Hellevig ym. 2006 s. 88–89.

факты), josta ilmenee kauppatransaktiosta maksetun arvonlisäveron määrä, on myös eräs yhtiön alkuperäisistä dokumentoinneista.²⁴⁴

Dokumentointivaatimuksen suhde kulujen vähennyskelpoisuuteen ovat sidoksissa toisiinsa. Suurimmat ongelmat kulujen vähennyskelpoisuuden osalta käytännössä johtuvatkin puutteellisesta dokumentoinnista. Vähennyskelpoisuus on haasteellisemmin todistettavissa, kun liiketapahtumaan pohjautuu huonosti laadittuun sopimukseen tai jos transaktiosta puuttuu kuormakirja tai akti.²⁴⁵

Palveluiden osalta vähennyskelpoisuus on säädetty palvelusuoritteittain. VK2 264 § 1 momentin 14 kohdan mukaan kulut, jotka ovat aiheutuneet juridisten palveluiden ostamisesta, ovat vähennyskelpoisia. Samaisen pykälän 15 kohdan mukaan konsultointi ja muut tähän rinnastettavat palvelut ovat tuotantoon ja myyntiin liittyvää vähennyskelpoista kulua. Muina konsultointiin rinnastettavina palveluina voidaan pitää erityyppisiä liiketoiminnan tukipalveluja, esimerkiksi teknologian ylläpitämiseen ja työnopastukseen liittyviä palveluja²⁴⁶. Palveluiden osalta vähennysvaatimukset ovat samanlaiset. Myös palveluiden tulee täyttää VK2 252 § 1 momentin vaatimukset, jotta kuluja voidaan tarkastella vähennyskelpoisina. Palveluiden dokumentaatiossa korostuu puolestaan edelleen dokumentaation olemassaolo ja osoittaminen, että palvelut ovat tosiasiallisesti suoritettuja osapuolten välillä. Käytännön tasolla nämä tositteet voivat olla lähtökohtaisesti mitä tahansa osapuolten välisiä tositteita, joista palvelut ilmenevät suoritetuiksi.²⁴⁷

Aineettomien oikeuksien käyttöoikeudesta maksettavat taloudelliset vastikkeet ovat VK2 264 § 1 momentin 37 alakohdan mukaan vähennyskelpoisia menoja²⁴⁸. Säännöksessä on mainittu toistuvaisluonteiset, jaksottaisesti maksettavat taloudelliset vastikkeet²⁴⁹, jotka

²⁴⁴ Taija Kaivola, haastattelu Venäjän kirjanpitoasiantuntijan kanssa 18.2.2014.

²⁴⁵ Taija Kaivola, haastattelu Venäjän kirjanpitoasiantuntijan kanssa 18.2.2014.

²⁴⁶ Artem Vasjutin, haastattelu Venäjän veroasiantuntijan kanssa 13.3.2014.

²⁴⁷ Artem Vasjutin, haastattelu Venäjän veroasiantuntijan kanssa 13.3.2014.

²⁴⁸ Aineettomien oikeuksien jäännösarvon laskennasta ja aineettomien oikeuksien hankintamenon vähentämisestä ks. VK2 257 § 3 mom. Ks. myös OECD:n malliverosopimuksen kommentaarin kohta C(12)-13–14, jonka mukaan, tilanteesta riippuen tosin, tällaiset tietynlaiset aineettomien oikeuksiin liittyvät yksinoikeudet voivat johtaa siihen, että aineettomien oikeuksien omistajuus katsotaan siirtyneeksi käyttöoikeuden käyttäjälle. Tällaista oikeudensiirtoerää verotetaan tällöin tilanteesta riippuen verosopimuksen 7 artiklan tai verosopimuksen 13 artiklan mukaan.

²⁴⁹ Säännöksessä on käytetty termiä *периодические, текущие платежи*. Tutkielmassa nämä on suomennettu toistuvaisluonteisina, jaksottaisesti maksettavina taloudellisina vastikkeina.

perustuvat aineettomien oikeuksien käyttöoikeuteen tai niiden hyödyntämiseen. Säännöksen edellytyksenä vähennyskelpoisiksi listatuista kuluista aineettomiin oikeuksiin kohdistuvat taloudelliset vastikkeet ovat siis vähennyskelpoiseksi säädettyä kulua, mikäli kyse on siis *jaksottaisesti* maksettavista taloudellisista vastikkeista. Vähennyskelpoisuuden täyttymiseksi myös VK2 252 § 1 momentin vaatimukset vähennyskelpoisuuden edellytyksen tulee täyttyä.

Vähennyskelpoista kulua aineettomista oikeuksista voidaan VK2 264 § 1 momentin 37 kohdan sanamuodon mukaan käsitellä sekä käyttöoikeuden saajan liikevaihdosta, nettomyynnistä, liikevoitosta jne. laskettua prosenttimuotoista korvausta aineettomien oikeuksien käyttöoikeudesta, mikäli kyse on määrääjoittain, *jaksottaisesti* maksettavista taloudellisista vastikkeista²⁵⁰. Huomattavaa konseptimuotisten franchisingmaksujen osalta on lisäksi, ettei säännöksessä vähennyskelpoisista kuluista ole eritelty, millaisen taloudellisen vastikkeen tulee olla. Tämä tarkoittaa sitä, että myös kiinteästi maksettavat taloudelliset vastikkeet ja monesta elementistä koostuvat maksut ovat aineettomien oikeuksien käyttöoikeuteen kohdistuen vähennyskelpoisia ja lain mukaista aineettomien oikeuksien käyttöoikeudesta maksettavaa taloudellista vastiketta, kunhan nämä taloudelliset vastikkeet maksetaan aineettomien oikeuksien käyttämisestä tai hyödyntämisestä ja taloudellinen vastike maksetaan jaksoittain.

Verokoodeksissa ei ole määritelty aineettomien oikeuksien käsitettä. Tällöin Venäjän verolainsäädännössä sovelletaan VK1 11 §:n mukaan siviilikoodeksin termimäärittelyjä. Aineettomien oikeuksien käyttöoikeudesta maksettavaa taloudellista vastiketta koskeva sääntely koskee siten myös know-how'ta.

Aineettomien oikeuksien osalta keskeisimpänä dokumentaationa vähennyskelpoisuuden osalta on osoittaa niiden hyödyntäminen liiketoiminnassa. Tämän lisäksi käytettävät aineettomat oikeudet on näytävä ulospäin esimerkiksi valmistettavan tuotteen logossa tai työntekijöiden vaatetuksessa. Know-how'n osalta tärkeimmäksi muodostuu dokumentaatio, joka osoittaa know-how'n olemassaolon ja tosiasiallisen liiketoiminnassa hyödyntämisen. Know-how'n osalta dokumentaatiossa täytyy erityisesti olla

²⁵⁰ Yleisimmin rojaltien määrät ja tasot perustuvat nettomyyntiin. Mehtonen 2005, s. 281.

määriteltynä, minkä suhteen know-how'ta siirretään: liiketoimintaprosessien, tavaroiden tuotannon, logistiikan, tavaroiden myynnin jne.²⁵¹

Käytännön tasolla koettuna erona Venäjän ja Suomen verojärjestelmän välillä on ollut Venäjän muotovaatimusten korostaminen ennen kaikkea. Venäjän lainsäädäntöympäristöä voidaan ennen kaikkea luokitella ”*form over substance*”²⁵² - pohjaisella järjestelmällä, jossa verotuksessa vähennyskelpoisten kulujen näkökulmasta tarkasteltuna tärkeintä on muotovaatimusten täyttäminen. Tosiasiasialliset olosuhteet eivät vaikuta pääpainoisesti kulujen vähennyskelpoisuuden arviointiin, vaan dokumentoinnista ilmenevät muodolliset asiahaarat ratkaisevat useimmiten kulujen verokohtelun.²⁵³ Myös Case-yhtiö X:n ja Case-yhtiö Y:n ovat kokeneet Venäjän lainsäädännöllisen toimintaympäristön hyvin muotovaatimuskeskeiseksi liiketoimintaympäristöksi.

3.2 Franchisingmaksujen siirtohinnoittelu

3.2.1 Siirtohinnoittelulainsäädäntö

Kuten johdannossa mainittiin, siirtohinnoittelulla on olennainen merkitys tuloverotukseen liiketoimessa käytettyjen hintojen vaikuttaessa osapuolen verotettavan tulon tai tappion määrään²⁵⁴. Tutkielmassa tutkimusaihetta tarkastellaan verosuunnittelunäkökulmasta.

Suomen siirtohinnoittelukäytänteissä OECD:n siirtohinnoitteluohjeita noudatetaan laajasti. Venäjällä uusi siirtohinnoittelulainsäädäntö astui voimaan 1.1.2012. Uudet

²⁵¹ Artem Vasjutin, haastattelu Venäjän veroasiantuntijan kanssa 13.3.2014.

²⁵² Tutkielman kontekstissa tällä tarkoitetaan sitä, että oikeudellisten päätösten tekemisissä ja oikeudellisessa harkinnassa ensisijainen painoarvo tulkinnessa annetaan muodollisille seikoille, jolloin yksityisoikeudelliset tosiasialliset olosuhteet jäävät päätöksenteossa toissijaisiksi.

²⁵³ Artem Vasjutin, haastattelu Venäjän veroasiantuntijan kanssa 13.3.2014. Sama asia nousi esille myös 18.2.2014 käydystä haastattelusta Venäjän kirjanpitoasiantuntijan, Taija Kaivolain kanssa.

²⁵⁴ Ks. tarkemmin siirtohinnoittelun merkityksestä kansainvälisissä tilanteissa HE 107/2006 vp, s. 3.

siirtohinnoittelusäännökset sisällytettiin verokoodeksiin ensimmäiseen osaan ja säännökset on koottu luvun V.1. alle. Siirtohinnoittelulakimuutoksen taustalla oli pyrkimys saattaa venäläinen siirtohinnoittelulainsäädäntö yhdenmukaisemmaksi OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden kanssa²⁵⁵.²⁵⁶ Pääsääntöisesti Venäjän siirtohinnoittelusäännökset vastaavatkin OECD:n siirtohinnoitteluohjeita. Siltä osin kun nämä poikkeavat, tutkielmassa mainitaan asiasta. Toisin sanoen lähtökohdiltaan franchisingantajan ja franchisingottajan näkökulmasta siirtohinnoittelukäytänteet ovat yhdenmukaiset.

Aikaisemmin siirtohinnoittelu ei toiminut käytännössä²⁵⁷. Lähtökohtana uuteen siirtohinnoittelulakiin on kuitenkin, että veroviranomaisten on vaikea haastaa franchisingmaksujen markkinaehtoisuutta, kun franchisingmaksussa on todistetusti osoitettu käytetyn toisistaan riippumattomien yhtiöiden käyttämiä markkinaehtoisia hintoja. Franchisingjärjestelyn osalta, kuten muissakin siirtohinnoitteluun liittyvissä asioissa, verotuksen näkökulmasta riittävää on, että seuraa OECD:n ohjeita siirtohinnoittelusta, konsernin sisäisistä järjestelyistä ja siirtohinnoittelumalleista.²⁵⁸

Aineettomien oikeuksien siirtohinnoittelun merkitys on kasvanut kansainvälisten konsernien liiketoiminnassa, sillä yhä suurempi osuus yhtiöiden tulevaisuuden tuotto-odotuksista perustuu aineettomiin oikeuksiin²⁵⁹. Tästä syystä myös aineettomien oikeuksien verosuunnittelun merkitys on kasvanut.²⁶⁰ Siirtohinnoittelussa aineeton omaisuus jaetaan yleensä valmistustoimintaan liittyviin *aineettomiin oikeuksiin (manufacturing intangibles)* ja markkinointiin liittyviin *aineettomiin oikeuksiin (marketing intangibles)*²⁶¹. Luokittelu ei kuitenkaan ole kovinkaan selkeä, sillä esimerkiksi know-how voidaan tilanteen mukaan sijoittaa kumpaan ryhmään tahansa²⁶².

²⁵⁵ Stroyokova ym. 2012.

²⁵⁶ OECD:n siirtohinnoitteluohjeista on muodostunut siirtohinnoittelualalla maailmanlaajuinen standardi. OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden periaatteita noudatetaan myös OECD:n ulkopuolisissa maissa. Ks. aiheesta tarkemmin Karjalainen – Raunio 2007, s. 38.

²⁵⁷ Uusien siirtohinnoittelusäädösten eduista ja haitoista verrattuna vanhoihin siirtohinnoittelusäädöksiin Ks. Гарант 2014.

²⁵⁸ Artem Vasjutin, haastattelu Venäjän veroasiantuntijan kanssa, 13.3.2014.

²⁵⁹ Ks. aiheesta myös Linnanvirta – Rapo 2012, s. 272–279.

²⁶⁰ Mehtonen 2005, s. 278.

²⁶¹ OECD:n siirtohinnoitteluohjeet, kohta 6.4. Näin myös Karjalainen – Raunio 2007, s. 97–98.

²⁶² OECD:n siirtohinnoitteluohjeet, kohta 6.5. Näin myös Mehtonen 2005, s. 277.

Tutkimuksessa siirtohinnoittelulla tarkoitetaan etuyhteydessä toisiinsa olevien yhtiöiden välistä valtioiden rajat ylittävien liiketoimien hinnoittelua *verotuksen näkökulmasta*²⁶³. Siirtohinnoittelun lähtökohtana pidetään OECD:n siirtohinnoitteluohjeita, jossa esitelty *markkinaehtoperiaate (arm's length principle)* on siirtohinnoittelun perustana maailmanlaajuisesti. Markkinaehtoperiaate tarkoittaa konserniyhtiöiden välisissä liiketapahtumissa hinnoitteluperiaatetta, jonka mukaan etuyhteydessä toisiinsa olevien osapuolten välisissä taloudellisissa transaktioissa tulisi käyttää siirtohintoja, joita toisistaan riippumattomat osapuolet käyttäisivät vastaavanlaisessa tilanteessa²⁶⁴.²⁶⁵

Markkinaehtoperiaate itsessään vaikuttaa melko yksinkertaiselta, mutta periaatteen soveltaminen käytännössä on haasteellista²⁶⁶. Markkinaehtoperiaatteen soveltaminen voi muodostua ongelmalliseksi esimerkiksi liiketoiminnan osapuolten toiminnallisen erikoislaatuisuuden vuoksi. Yhteisen liikeintressin piirissä toimivilla konserniyhtiöillä, jotka toimivat liiketaloudellisesti perustellulla tavalla yhteiseen lukuun, eivät välttämättä sovi liiketoiminnassa maksettavasta taloudellisesta vastikkeesta tavalla, jolla toisistaan riippumattomat osapuolet sopisivat vapailla markkinoilla.

Markkinaehtoiseen hinnoitteluun vaikuttaa vaihdannan kohteen luonne, laatu ja laajuus. Aineettoman omaisuuden liiketoimen muotona kuvataan käyttöoikeuksien luovuttamisen astetta eli sitä, onko kyseessä käyttöoikeuksien osittais- vai kokonaisluovutus. Aineettoman omaisuuden tyyppilajina kuvataan siirtyvän omaisuuden lajia eli sitä, minkälaisessa oikeudellisessa muodossa aineettoman oikeuteen liittyvä oikeus siirretään. Markkinaehtoisen hinnan suuruuteen vaikuttavat lisäksi oikeussuojan kesto aika ja vahvuus.²⁶⁷ Siirtohintojen markkinaehtoisuudella on vaikutusta myös arvonalisäveron ja tullimaksujen suuruuteen²⁶⁸.

Venäjän uudessa siirtohinnoittelusäännöstössä markkinaehtoisuus on kirjattu selvästi osaksi siirtohinnoittelua. Liiketoimien markkinaehtoisuutta ja markkinaehtoisuuden

²⁶³ Määrittely on yhdenmukainen HE 007/2006 vp s. 3 kanssa.

²⁶⁴ Karjalainen – Raunio 2007, s. 46.

²⁶⁵ Tutkimuksessa tarkastelun ulkopuolelle on jätetty tappiolliseen toimintaan liittyvä siirtohinnoittelu. Ks. aiheesta tarkemmin. Raunio – Gerdt 2010, ss. 76.

²⁶⁶ Näin myös Karjalainen – Raunio 2007, s. 46.

²⁶⁷ Ks. tarkemmin vaihdannan kohteiden ominaispiirteistä aineettoman oikeuden osalta Kukkonen – Walden 2010, s. 180.

²⁶⁸ Kukkonen – Walden 2010, s. 162.

todistamista kokonaisuudettaan käsittelee verokoodeksin luvun V.1. kappale 14.2. Lähtökohtana etuyhteystransaktioiden markkinaehtoisuudelle on VK1 105.3 §.

Venäjän finanssilaitokselta korostettiin VK1 105.3 § 1 momentin sisällön merkitystä lähtökohtana tutkielmassa tarkasteltaviin franchisingmaksuihin osapuolten välillä. Säännöksen mukaan tilanteessa, jossa verovelvollisen ja häneen etuyhteydessä olevan osapuolen välisessä liiketoimessa on sovittu tai määriteltä taloudellisista tai kaupallisista ehdoista, jotka poikkeavat siitä, mitä toisistaan riippumattomien ja tilanteeseen verrattavien osapuolten välillä sovittaisiin, lisätään tällainen tulo tai voitto asianomaiselle verovelvolliselle, jonka etuyhteystransaktiossa etuyhteyden perusteella saama tulo on jäänyt pienemmäksi²⁶⁹ ²⁷⁰.

Suomen osalta markkinaehtoperiaate on myös kaikissa valtion allekirjoittamissa kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi laadittujen verosopimusten 9 artiklassa, jotka sisällöllisesti ovat yhdenmukaisia OECD:n malliverosopimuksen²⁷¹ 9 artiklan kanssa²⁷². Suomen sisäisessä lainsäädännössä markkinaehtoperiaate on sisällytetty verotusmenettelystä annetun lain (VML)²⁷³ 31 §:ään²⁷⁴. Mainittakon vielä, ettei Suomen sisäisessä lainsäädännössä ole kuitenkaan määriteltä sitä, mitä markkinaehtoisuudella tarkoitetaan. Käytännössä markkinaehtoperiaatteella on ymmärretty tarkoittavan OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden mukaista määritelmää²⁷⁵.

Siirtohinnoittelun markkinaehtoisuuden analysointi tapahtuu testattavan osapuolen kautta. Testattava osapuoli on transaktion osapuolista se, jonka osalta siirtohinnoittelun markkinaehtoisuutta varsinaisesti analysoidaan²⁷⁶. Testattavaksi osapuoleksi lähtökohtaisesti valitaan toiminnoiltaan ja riskeiltään yksinkertaisempi. Valinta perustuu

²⁶⁹ Säännös yhdenmukainen VML (18.12.1995/1558) 31 §:n kanssa.

²⁷⁰ Natalja Zavilova, kirjalliset haastattelukommentit 6.3.2014 Venäjän finanssilaitoksen apulaishallintojohtajalta.

²⁷¹ The Model Tax Convention on Income and Capital, hyväksytty 22.7.2010, jäljempänä OECD:n malliverosopimus.

²⁷² Ks. myös Raunio – Gerdt 2010, s. 75.

²⁷³ Laki verotusmenettelystä 18.12.1995/1558, josta jäljempänä VML tai verotusmenettelylaki. Ks. markkinaehtoperiaatteen merkityksestä lainsäädännössä HE 107/2006 vp s. 3.

²⁷⁴ Ks. myös Raunio – Gerdt 2010, s. 75.

²⁷⁵ Manninen 2011, s. 407.

²⁷⁶ Lähtökohtaisesti siirtohinnoittelun markkinaehtoisuuden arviointi transaktion toisessa päässä tulisi riittää, koska on oletettavaa, että jos liiketoimen toinen osapuoli ansaitsee liiketoimesta esim. markkinaehtoisien katteen, on katteen vähentämisen jälkeen toiselle osapuolelle jäävä osa niin ikään markkinaehtoinen. Ks. aiheesta tarkemmin Karjalainen – Raunio 2007, s. 63.

usein käytännön syihin, sillä siirtohinnoittelun markkinaehtoisuuden analysointi on todennäköisesti yksinkertaisempaa sen osapuolen tasolla, jonka toiminta on yksinkertaisempaa ja tämän myötä yleisesti ottaen vertailukelpoisempaa mahdollisiin riippumattomiin vertailukohteisiin.²⁷⁷

Suomen ja Venäjän välisen verosopimuksen 9 artiklan 1 momentin mukaan etuyhteyden olemassaolo voi perustua välittömään tai välilliseen johtamiseen ja valvontaan tai välittömään tai välilliseen omistukseen. Artiklan momentin mukaan etuyhteys voi muodostua myös siten, että edellä mainitut olosuhteet toteutuvat samojen henkilöiden toimesta, mutta ilman että toimitaan yrityksen kautta²⁷⁸.

VK1 105.1 §:ssä on säädetty verotuksellisesti etuyhteydessä toisiinsa olevista osapuolista. VK1 105.1 § 2 momentissa on eritelty 11 erilaista kategoriaa etuyhteydessä keskenään olevien osapuolten muodostumisesta. Tutkielmassa etuyhteyden muodostumista tarkastellaan vain omistajuuteen liittyviä etuyhteyskategorioita²⁷⁹. Uuden säännöksen mukaan omistajuuteen perustuen etuyhteys muodostuu²⁸⁰:

- 1) Toinen osapuolista osallistuu suoraan tai välittömästi toisen yhtiön toimintaan ja omistaa tästä yhtiöstä yli 25 % (VK1 105 § 2 mom 2 kohta)
- 2) Osapuolilla on yhteinen emoyhtiö, joka osallistuu välittömästi tai välillisesti yhtiöiden toimintaan ja omistaa kummankin osapuolesta yli 25 % (VK1 105 § 2 mom 3 kohta)
- 3) osapuolet ovat yhteydessä toisiinsa, jos osapuolet ovat osa ketjua ja jossa yhtiö omistaa vähintään 50 % seuraavasta yhtiöstä. (VK1 105 § 2 mom 4 kohta)

²⁷⁷ Karjalainen – Raunio 2007, s. 63.

²⁷⁸ Ks. tarkemmin OECD malliverosopimuksen 9 artiklan sisällöstä Model Tax Convention 2010. Commentary on article 9 concerning the taxation of associated enterprises. Ks. aiheesta myös Kukkonen – Walden 2010, s. 169.

²⁷⁹ Tutkielman ulkopuolelle on jätetty kategoriat, joiden mukaan etuyhteyden olemassaolo voi muodostua osapuolen oikeudella nimittää toisen osapuolen hallitus, pääjohtaja tai johtokunnan jäseniä. Yhtiöoikeudellisilla olosuhteilla ei ole tutkielmassa tehtyjen oletusten vuoksi merkitystä franchisingmaksujen siirtohinnoittelukysymyksiin. Tutkielman ulkopuolelle on saman perustelun vuoksi jätetty yksittäisten jäsenten rooli yhtiöiden päätöksenteossa sekä lähisukulaisuuden vaikutukset etuyhteyden muodostumiseen toisen osapuolen päätöksentekoon vaikuttavana tekijänä.

²⁸⁰ Vanhan siirtohinnoittelusääntelyn mukaan osapuolen olivat etuyhteydessä toisiinsa välittömän tai välillisen omistajuuden ollessa 20 %. Ks. VK1 20 §.

Siirtohinnoittelulainsäädäntömuutoksista huolimatta siirtohinnoittelusäännöksiin säilytettiin tuomioistuimelle oikeus tunnistaa tarkastelunsa perusteella toimijat etuyhteydessä keskenään oleviksi osapuoliksi myös muissa kuin VK1 105.1 § 2 momentissa tarkoitetuissa olosuhteissa. VK1 105.1 § 7 momentissa mukaan tuomioistuimet voivat katsoa osapuolten olevan etuyhteydessä toisiinsa, mikäli osapuolten välinen suhde on tuomioistuimen arvioinnin mukaan luonteeltaan sellainen, että osapuolten välillä on VK1 105§ 1 momentissa tarkoitettu mahdollisuus vaikuttaa toisen osapuolen liiketoimiin, päätöksentekoon tai taloudelliseen lopputulokseen²⁸¹.

Suomen sisäisessä lainsäädännössä omistajuusperusteinen etuyhteys muodostuu yli 50 %:n välillisestä tai välittömästä omistajuudesta toisen osapuolen pääomasta VML 31 § 2 momentin mukaan:

Liiketoimen osapuolet ovat etuyhteydessä toisiinsa, jos liiketoimen osapuolella on toisessa osapuolessa määräysvalta tai kolmannella osapuolella on yksin tai yhdessä lähipiirinsä kanssa määräysvalta liiketoimen molemmissa osapuolissa. Osapuolella on määräysvalta toisessa osapuolessa silloin, kun:

- 1) se välittömästi tai välillisesti omistaa yli puolet toisen osapuolen pääomasta;
- 2) sillä välittömästi tai välillisesti on yli puolet toisen osapuolen kaikkien osakkeiden tai osuuksien tuottamasta äänimäärästä;
- 3) sillä välittömästi tai välillisesti on oikeus nimittää yli puolet jäsenistä toisen yhteisön hallitukseen tai siihen verrattavaan toimielimeen tai toimielimeen, jolla on tämä oikeus; tai
- 4) sitä johdetaan yhteisesti toisen osapuolen kanssa tai se muutoin voi tosiasiallisesti käyttää määräysvaltaa toisessa osapuolessa.

Vuoden 2012 alusta etuyhteyksyritysten välisiä etuyhteystransaktioita ovat VK1 105.14 §:n 1 momentin 1 kohdan mukaan liiketoimet, joita suoritetaan etuyhteydessä keskenään olevien osapuolten välillä, 2 kohdassa tarkoitettua kansainvälistä tavaroiden vaihtokauppaa sekä 3 kohdassa kuvattuihin taloudellisiin tapahtumiin, joissa toinen osapuolista on rekisteröity, yhtiön asuinpaikka tai verotuksellinen asuinvaltio valtiossa,

²⁸¹ Sama säännös oli myös vanhassa siirtohinnoittelusääntelyssä, VK1 20 §:ssä. Säännös otettiin osaksi myös uuteen siirtohinnoittelulakiin.

jota käsitellään Venäjän verolainsäädännössä veroparatiisivaltiona²⁸². Kotimaisten yhtiöiden osalta siirtohinnoittelusäännöksiä sovelletaan VK1 105.14 §:n 3 momentin mukaan liiketoimissa, jos tilikautena toteutettujen liiketoimien arvo ylittää 2 miljardia ruplaa²⁸³.

Venäjän finanssilaitos korosti franchisingmaksujen osalta, että verokoodeksin uusi luku V.1 siirtohinnoittelusta soveltuu kaikkiin etuyhteystransaktioihin, jotka kohdistuvat tavaroihin ja palveluihin, aineettomiin oikeuksiin ja näiden käyttöoikeuteen sekä muihin taloudellisiin liiketapahtumiin osapuolten välillä²⁸⁴. Toisin sanoen siirtohinnoittelulainsäädännön lähtökohtana on laaja liiketoimien siirtohinnoittelu. Kaikki etuyhteystransaktiot kuuluvat verokoodeksin V.1 luvun säännösten soveltamisalaan, eikä poikkeuksia ole säädetty.

Venäjän finanssilaitokselta ei otettu kantaa konseptimuotoisesti maksettavien taloudellisten vastikkeiden verokohteluun tai niihin kohdistuviin siirtohinnoittelukysymyksiin. Finanssilaitoksesta ei otettu kantaa menettelyn hyväksyttävyyteen tai kyseisen taloudellisen tapahtuman osalta huomioitaviin erityismenettelyihin. Tutkielman taloudellisten vastikkeiden osalta kuitenkin korostettiin valtiovarainministeriön tulli- ja vero-osaston vuonna 2012 annettua ohjeistusta²⁸⁵, joka käsittelee etuyhteydessä toisiinsa olevien verovelvollisten välisiä olosuhteita verotuksellisesti.²⁸⁶

Kyseisessä tulli- ja vero-osaston ohjeistuksessa on otettu kantaa uuden siirtohinnoittelulainsäädännön soveltamiseen kohdistuviin tulkintakysymyksiin. Tässä

²⁸² Näitä valtioita tarkastellaan Venäjän verolainsäädännössä *offshore-alueina* (офшорные зоны). Venäjän valtiovarainministeriö on määritellyt veroparatiisivaltioina verotuksellisesti tarkasteltavat valtiot, joita on yhteensä 42 kappaletta. Ks. tarkemmin veroparatiisivaltioiden listasta Приказ МИНФИНА РФ 2007.

²⁸³ Ks. liiketoimien arvon laskemisesta Письмо МИНФИНА РФ 2013.

²⁸⁴ Natalja Zavilova, kirjalliset haastattelukommentit 6.3.2014 Venäjän finanssilaitoksen apulaishallintojohtajalta.

²⁸⁵ Письмо департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина РФ от 28 декабря 2012 г. N 03-01-18/10-200 «Об особенностях налогообложения взаимозависимых лиц». Ks. tarkemmin Письмо МИНФИНА РФ 2012.

²⁸⁶ Natalja Zavilova, kirjalliset haastattelukommentit 6.3.2014 Venäjän finanssilaitoksen apulaishallintojohtajalta.

tutkielmassa kyseisestä valtiovarainministeriön antamasta ohjeistuksesta tarkastellaan vain tutkielmassa tarkasteltavien tutkimuskysymysten osalta relevantteja kohtia.

Kyseisen valtiovarainministeriön ohjeistuksen mukaan verovelvollisen tulee toimittaa VK2 105.14 §:ssä tarkoitetuista etuyhteystransaktioista tarvittavat tiedot Venäjän veroviranomaiselle viimeistään 20. maaliskuuta seuraavan kalenterivuoden aikana siitä, kun etuyhteystransaktiot on suoritettu.

Ohjeessa täsmennetään, että siirtohinnoittelulainsäädännössä noudatetaan sitä terminologiaa, jota siirtohinnoittelulainsäädännössä käytetään. Toisin sanoen selvitykset ja dokumentaatiot siirtohinnoittelusta tulee laatia sen *verovelvollisen*, joka on Venäjän lainsäädännössä tarkoittamalla tavalla velvollinen suorittamaan veroa Venäjälle. Tutkielmassa siirtohinnoittelua koskevat asiakirjat Venäjän veroviranomaisille tulee laatia franchisingottajan.

Siirtohinnoittelua varten toisistaan erotellaan aineellisen omaisuuden valmistustoiminta ja myyntitoiminta, palvelut sekä rahoitus, joiden lisäksi selvitetään immateriaalioikeuksien hyödyntäminen ja käyttö. Näiden kautta tehtävä konsernin toimintamuodon tunnistaminen liittyy toimintoanalyysin yhteydessä tehtävään yhtiöiden tyypittämiseen. Näiden kautta hahmottuu varsinainen siirtohinnoittelumenetelmien ja vertailukohteiden valinta.²⁸⁷

Yhtiöiden tyypittämällä tarkoitetaan yhtiön määrittelyä siirtohinnoittelulähtökohdista. Lähtökohtaisesti kyse on siitä, että yhtiöiden toimintojen ja riskien perusteella voidaan määritellä tarkemmin, minkä tyyppisestä yhtiöstä on kysymys. Siirtohinnoittelun näkökulmasta keskeistä on tunnistaa yhtiön toimintatapa ja toimijoiden omaksumien riskien määrä. Ajattelun taustalla on yleisesti hyväksytty talousteoriana liittyvä tosiseikka, jonka mukaan riskeillä on vaikutusta yhtiön tulonodotuksiin. Toisin sanoen suuremman riskin oletuksena on suurempi voitto. Riskeillä on vaikutusta yhtiöiden tyypittämiseen, sillä yhtiön tyypittäminen määrittää yhtiön toiminnan ja sen omaksuman riskiprofiilin puitteissa.²⁸⁸ Mitä enemmän yhtiöllä on toimintoja ja mitä enemmän yhtiö kantaa riskejä, sitä suuremmat tulonodotukset yhtiöllä on

²⁸⁷ Karjalainen – Raunio 2007, s. 98.

²⁸⁸ Karjalainen – Rauno 2007, s. 61–62.

lähtökohtaisesti. Sama on todettu myös OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden kohdassa 1.42²⁸⁹.

Yhtiötyypittämistä ei voida luotettavasti suorittaa ilman asianmukaista ja riittävän yksityiskohtaista toimintoanalyysia²⁹⁰. Riskien määrittely toimitoanalyysissä liittyy yhtiön tulotason määrittelyyn ja yhtiön tyypittämiseen samoin kuin toimintojenkin määrittely. Riskien tasoon merkittävänä tekijöinä vaikuttavat myös toimijan toimiala, markkinoiden erityispiirteet sekä yhtiön tuotevalikoima²⁹¹. Markkinoiden erityispiirteillä on merkitystä sekä maantieteellisesti että markkinoiden kehitysvaiheen osalta.

Toimitoanalyysin pyrkimyksenä on identifioida yhtiön kantamat riskit taloudellisten analyysien luotettavuuden perustaksi. Tyypillisimpiä tunnistettavia liiketoimintaan liittyviä riskejä ovat markkinariski, varastoriski, luottotappioriski, takuuriski, tuotevastuuriski sekä valuuttakurssiriski.²⁹² Siirtohinnoittelun näkökulmasta liiketoimintariskit käytännön tasolla ovat kuitenkin merkittävästi monimuotoisemmat ja laajemmat kuin edellä esitetyt tyypilliset liiketoimintariskit. Nämä esitetyt liiketoimintariskit ovat kuitenkin luokitukseltaan sellaisia, jotka useimmissa toimitoanalyysissa tulevat analysoitaviksi^{293, 294}.

OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden lähtökohtana on, että toimitoanalyysi tulee laatia kaikista transaktion osapuolista tai jopa liiketoimikohtaisesti²⁹⁵. Tämän osalta kuitenkin Venäjän verokoodeksiin sisällytetyt siirtohinnoittelusäännökset poikkeavat OECD:n siirtohinnoitteluohjeista. Venäjän lainsäädännössä toimitoanalyysin laatimista transaktiosta tai sen osapuolista ei ole säädetty lain tasolla pakolliseksi. VK1 105.5 § 4 kohdan 4 alakohdan mukaan *toimitoanalyysiä* (*функциональный анализ*) voidaan käyttää apuna toimintojen ja näihin kohdistuvien käytettyjen

²⁸⁹ Ks. myös OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden kohdan 1.47 esimerkki, jossa myyntiyhtiö vastaa itsenäisesti mainonnasta ja markkinoinnista ja käyttäen näihin omia resurssejaan omalla kustannuksellaan. Siirtohinnoitteluohjeissa mainitaan esimerkin osalta, että tällaisen tilanteen myyntiyhtiö on lähtökohtaisesti oikeutettu suurempaan tuottoon kuin agenttina pääsääntöisesti toimiva yhtiö, joka saa korvauksen kustannuksistaan ja tuoton suhteessa sen harjoittamaan liiketoimintaan.

²⁹⁰ Näin myös Karjalainen – Raunio 2007, s. 63.

²⁹¹ Karjalainen – Raunio 2007, s. 61.

²⁹² Karjalainen – Raunio 2007, s. 58.

²⁹³ Karjalainen – Raunio 2007, s. 58.

²⁹⁴ Ks. myös OECD:n siirtohinnoitteluohjeet, kohdat 1.42–1.51.

²⁹⁵ OECD:n siirtohinnoitteluohjeet, kohta 1.42.

siirtohinnoittelumenetelmien perustelemiseen. Toisin sanoen vaikka toimintoalanyysin käyttö ei ole lain mukaan pakollista, toimintoanalyysin käyttö tulee kuitenkin käytännön tasolla pakolliseksi valitun siirtohinnoittelumenetelmän tukemiseksi^{296, 297}.

Uusi siirtohinnoittelulaki tunnistaa *vertailukelpoisten transaktioiden* haun, mutta laki vaatii vertailukelpoisen tiedon olevan ensisijaisesti venäläisten yhtiöiden välisistä toisistaan riippumattomista transaktioista. Ongelman tämän vaatimuksen osalta muodostaa se, ettei kotimaisessa verrokkitietokannassa ole useinkaan julkisesti saatavilla luotettavaa vertailutietoa, mistä johtuen kansainvälistä dataa joudutaan väistämättä käyttämään vertailukelpoisten transaktioiden osoittamisessa, jolloin kotimaiset verrokkihaut toimivat lähinnä ulkomaisten hakujen tukena^{298, 299}.

Kun etsitään sopivaa verrokkia, on selvitettävä, käytetäänkö aineetonta omaisuutta samoihin tuotteisiin tai prosesseihin samalla teollisuudenalalla tai markkinoilla ja onko kannattavuuspotentiaali sama. Lisäksi on tutkittava, mitä oikeuksia käyttöoikeuden saaja tosiasiallisesti saa. Suoritettavan vertailun luotettavuus riippuu käytetyn tiedon kattavuudesta ja tarkkuudesta sekä tehtyjen olettamusten luotettavuudesta. Ulkoisten verrokkien käytön kynnys on varsin vaativa ja korkea. Vertailtavuuden tutkimisen tarkkuusvaatimus vaihtelee maittain suuresti.³⁰⁰

Tämän lisäksi on kyettävä käytettävissä olleiden tietojen ja tehtyjen olettamusten luotettavuuden näkökulmasta perustelemaan valittu siirtohinnoittelumenetelmä parhaimmaksi eli luotettavimmin markkinaehtoiseen lopputulokseen johtavaksi kuin muut menetelmät. Aineettoman varallisuuden tarkka hinnanmääritys ei useinkaan ole mahdollista, mistä johtuen kohtuullinen tarkkuus hinnan asettamisessa useimmissa maissa riittää.³⁰¹

²⁹⁶ Näin myös Stroykova ym. 2012.

²⁹⁷ Vrt. Suomen lainsäädännön, VML 14 b §:ssä, tarkoitettu *toimintoarviointi*, joka pääpiirteissään vastaa OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa tarkoitettu toimintoanalyysia. Ks. tarkemmin VML 14 b §:n toimintoarvioinnin sisällön suhteesta OECD:n siirtohinnoitteluohjeisiin lain valmisteluaineistosta, HE 107/2006 vp, s. 15–18.

²⁹⁸ Martakova – Minin 2012, s. 21.

²⁹⁹ Ks. myös keskeisimmät muutokset uudessa siirtohinnoittelulaissa vanhaan siirtohinnoittelulakiin verattuna Ирина Колодина 2013.

³⁰⁰ Mehtonen 2005, s. 281–282.

³⁰¹ Mehtonen 2005, s. 283–284.

Siitä, kuinka usein rojaltit eivät olisi markkinaehtoperiaatteen mukaisia, ei ole luotettavaa tietoa³⁰². Markkinaehtoisen aineettomien oikeuksien käyttöoikeudesta maksettavien taloudellisten vastikkeiden määrittelyssä olisi aina otettava huomioon sekä antajan että saajan näkökulmat sekä asianomaisissa maissa sallitut siirtohinnoittelumenetelmät ja vertailtavuus³⁰³.³⁰⁴

Konseptimuotoiset taloudelliset vastikkeet ovat toistaiseksi haasteellisesti sovellettavissa siirtohinnoittelukäytäntöön mallin uutuuden vuoksi. Mallin mukaisen konseptiveloituksen markkinaehtoisuuden testaamisen on ongelmallista siitä syystä, että vertailukohteita kaiken kattavista sopimuksista on saatavilla vähän. Lisäksi tietoa eri valtioiden suhtautumisesta konseptiveloituksen suuruuteen markkinaehdon täyttävänä kriteerinä on myös saatavilla erittäin niukasti, josko lainkaan.³⁰⁵

Toistaiseksi aiheesta ei ole vielä oikeustapauksia ja ongelmiakaan ei vielä ole ilmennyt, sillä siirtohinnoittelulaki on toistaiseksi vielä hyvin uusi. Ongelmia ja kannanottoja alkaa tulla aikaisintaan 2–3 vuoden päästä verotarkastusten yhteydessä. Toistaiseksi siirtohinnoittelulain osalta ei ole havaittu ongelmallisuutta. Keskeisenä kuitenkin korostetaan, että on hyvä laatia hyvin dokumentoidut siirtohinnoitteludokumentaatiot ja verrokkihaut.³⁰⁶

3.2.2 Siirtohinnoittelumenetelmät

Venäjän finanssilaitokselta korostettiin siirtohinnoittelumenetelmien soveltamisen osalta VK1 105.15 §:n 1 momentin 2 alakohtaa, jossa on määritelty etuyhteystransaktioiden kohdistuvan dokumentaation esittämisestä ja laatimisesta. Säännöksen mukaan verovelvollisen on esitettävä seuraavat perustelut verokoodeksin 14.3 luvussa tarkoitettujen ja sovellettujen siirtohinnoittelumenetelmien osalta: (i) perustelut

³⁰² Ks. franchisingantajan osalta KHO 1999 T 4219, jossa on käsitelty rojaltin markkinaehtoisuudesta tilanteissa, joissa konserniyhtiöön kuuluville tytäryhtiöille on maksettu erisuuruisia rojaltia.

³⁰³ Vertailtavuuden osalta ks. myös OECD:n siirtohinnoitteluohjeet, kohta 6.20.

³⁰⁴ Mehtonen 2005, s. 281–282.

³⁰⁵ Verohallinnon siirtohinnoitteluhanke 2013b.

³⁰⁶ Artem Vasjutin, haastattelu Venäjän veroasiantuntijan kanssa 13.3.2014.

käytetylle siirtohinnoittelumenetelmälle ja selvitys siitä, miten menetelmää on sovellettu, (ii) selvitys siitä, mistä käytetyt tiedot ovat peräisin tai mihin käytetty informaatio perustuu, (iii) laskelma etuyhteystransaktioiden markkinaehtoisen hinnan vaihteluvälistä sekä selvitys vertailukelpoiseksi esitetyistä transaktioiksi. Säännöksen mukaan näiden lisäksi verovelvollisen tulee esittää selvitys (iv) etuyhteystransaktiosta saadun tulon ja/tai menon määrä sekä (v) eritellä tekijät, joilla oli vaikutusta osapuolten välisen transaktion hintaan. Nämä tekijät pitävät säännöksen mukaan sisällään myös vaatimuksen selvittää osapuolten välinen liiketoimintastrategia, mikäli sillä on vaikutusta hintaan ja liiketoimintastrategiaa on sovellettu kyseisessä etuyhteystransaktiossa.³⁰⁷

Venäjän finanssilaitokselta korostettiin, että myös aineettomien oikeuksien käyttöoikeuden luovutus tai oikeus käyttää aineetonta omaisuutta kuuluu siirtohinnoittelulain piiriin ja myös tällaisia käyttöoikeuden luovutuksia tarkastellaan VK1 105.14 §:ssä tarkoitettuina etuyhteystransaktioina, joiden osalta VK1 105.3 §:ssä tarkoitettu markkinaehtoisuus tulee täyttyä.³⁰⁸

Markkinaehtoisen franchisingmaksun osalta rajat ylittävissä tilanteissa on suositeltavaa käyttää vähintään kahta eri lähestymistekniikkaa markkinaehtoisen franchisingmaksun todistamiseen ja laskemiseen³⁰⁹. Ottaen huomioon myös sen, että tutkielmassa tarkastellaan aineettomiin oikeuksiin ja näihin liittyvien palveluiden siirtohinnoittelukysymyksiä, jotka jo lähtökohtaisesti ovat haasteellisesti määriteltävissä niiden erityislaatuisuuden vuoksi, on tästäkin syystä markkinaehtoisen franchisingmaksun osoittamiseksi suositeltavaa käyttää vähintään kahta todistamismenetelmää.

Franchisingmaksun suuruus vaihtelee yhtiöiden toimialasta sekä aineettomien oikeuksien arvosta riippuen³¹⁰, mistä johtuen varsinaisen franchisingmaksun suuruuteen ei tutkielmassa oteta kantaa. Pyrkimyksenä on enemmänkin tuoda esille vaihtoehtoisia

³⁰⁷ Natalja Zavilova, kirjalliset haastattelukommentit 6.3.2014 Venäjän finanssilaitoksen apulaishallintojohtajalta.

³⁰⁸ Natalja Zavilova, kirjalliset haastattelukommentit 6.3.2014 Venäjän finanssilaitoksen apulaishallintojohtajalta.

³⁰⁹ Marti ym. 2012b, s. 3.

³¹⁰ Henri Laakso, haastattelu franchisingasiantuntijan kanssa 12.3.2014. Franchisingmaksujen suuruus riippuu toimialasta ja franchisingkonseptilla siirrettävien aineettomien oikeuksien arvosta.

arvonmääritystekniikoita ja siirtohinnoittelumenetelmiä markkinaehtoisuuden todistamiseen. Sekä Case-yhtiö X:llä että Case-yhtiö Y:llä franchisingmaksujen markkinaehtoisuuden todistamiseen on käytetty samanaikaisesti kahta todistamismenetelmää.

VK1 105.7 §:ssä on säädetty uuden siirtohinnoittelulain hyväksymistä markkinaehtoisien hinnan määrittämismenetelmistä. VK1 105.7 § 1 momentin mukaan Venäjän verolainsäädännössä hyväksyttyjä siirtohinnoittelumenetelmiä ovat *markkinahintavertailumenetelmä* (метод сопоставимых рыночных цен) *jälleenmyyntihintamenetelmä* (метод цены последующей реализации), *kustannusvoittolisämenetelmä* (затратный метод), *liiketoiminettomarginaalimenetelmä* (метод сопоставимой рентабельности) sekä *voitonjakamismenetelmä* (метод распределения прибыли). VK1 105.7 § 1 momentin mukaan siirtohinnoittelumenetelmiä tulee soveltaa lähtökohtaisesti tässä edellä mainitussa järjestyksessä.

VK1 105.7 §:n 2 momentin mukaan laissa tarkoitettuja siirtohinnoittelumenetelmiä voidaan yhdistää tai soveltaa enemmän kuin yhtä menetelmää. Käytännössä Venäjällä on tavallista, että aineettomien oikeuksien käyttöoikeudesta maksettavia taloudellisia vastikkeiden tasoa tarkastellaan markkinahintavertailumenetelmän, liiketoiminettomarginaalimenetelmän ja voitonjakamismenetelmän kautta³¹¹. Venäjän

³¹¹ Artem Vasjutin, haastattelu Venäjän veroasiantuntijan kanssa 13.3.2014. Sama asia todetaan myös oikeuskirjallisuudessa, ks. aiheesta tarkemmin Mehtonen 2005, s. 287–288.

siirtohinnoittelulainsäädännössä tunnistetut siirtohinnoittelumenetelmät ovat yhdenmukaisia OECD:n siirtohinnoittelumenetelmien kanssa³¹².³¹³

Siirtohinnoittelun markkinaehtoisuuden lähtökohtana on *markkinahintavertailumenetelmä* (CUP). Venäjän siirtohinnoittelusäännöksen VK1 105.9 §:n mukaan CUP:ia tulisi käyttää ensisijaisena soveltamismenetelmänä markkinaehtoisista siirtohinnoittelumenetelmistä, mikäli vertailukelpoista tietoa on saatavilla. Poikkeuksena tästä on VK1 105.10 §:n mukainen rajoitetun riskin toimija, jonka osalta ensisijaisesti sovelletaan VK1 105.10 §:n mukaista jälleenmyyntihintamenetelmää. Myös OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden kohdan 2.3 mukaan ns. suoraa menetelmää eli CUP:ia tulisi käyttää, mikäli vertailukelpoisia hintoja on löydettävissä. Muiden menetelmien soveltamisesta ei ole asetettu erityistä etusijajärjestystä, vaikka perinteisiä menetelmiä tulisi suosia OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden 3.1 ja 3.2 mukaan sekä voittopohjaisia menetelmiä käyttää vain, kun muut menetelmät eivät ole käytettävissä. Voittopohjaisten hinnoittelumenetelmien käyttö Venäjällä edellyttää tapauskohtaista arviointia soveltamiselle³¹⁴.

Transaktio on vertailukelpoinen etuyhteystransaktioon CUP-menetelmän lähtökohdista, mikäli jompikumpi seuraavista edellytyksistä täyttyy: (i) verrattavien transaktioiden välissä ei ole eroja, jotka voivat huomattavasti vaikuttaa transaktiohinnan asetantaan markkinoilla tai (ii) kohtuullisen tarkat muutokset on mahdollista tehdä huomattavien erojen eliminoiseksi. Etuyhteystransaktiota voidaan pitää markkinaehtoperiaatteen mukaisena, jos etuyhteystransaktiot tai niiden tulos on yhdenmukainen toisistaan

³¹² OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden mukaan 2.1 mukaan siirtohinnoittelumenetelmät jaetaan perinteisiin siirtohinnoittelumenetelmiin ja uusiin ns. voittopohjaisiin siirtohinnoittelumenetelmiin. Perinteisiä menetelmiä siirtohinnoitteluohjeiden mukaan ovat markkinahintavertailumenetelmä (Comparable Uncontrolled Price Method, josta jäljempänä CUP), jälleenmyyntihintamenetelmä (Resale Price Method, josta jäljempänä RPM) ja kustannusvoittolisämenetelmä (Cost Plus Method, josta jäljempänä CP). Voittopohjaisia siirtohinnoittelumenetelmiä ovat liiketoiminettomarginaalimenetelmä (Transactional Net Margin Method, josta jäljempänä TNMM) ja voitonjakamismenetelmä (Profit Split Method, josta jäljempänä PS). Siirtohinnoittelualalla käytetään vakiintuneesti siirtohinnoittelumenetelmistä englanninkielisiä lyhenteitä, mistä johtuen tutkielmassa käytetään lyhenteinä menetelmien englanninkielisiä vastineita.

³¹³ Suomen siirtohinnoittelukäytänteen ja –menetelmien osalta ks. tarkemmin HE 107/2006 vp, s. 18, jonka mukaan siirtohintojen markkinaehtoisuus osoitetaan käyttämällä OECD:n siirtohinnoittelumenetelmiä. Ks. siirtohinnoittelumenetelmistä myös Helminen 2002, s. 147–149.

³¹⁴ Martakova – Minin 2012, s. 21.

riippumattomien vapailla markkinoilla toteutettujen transaktioiden tai näiden transaktioiden tuloksen kanssa.³¹⁵ Yleisiä ohjeita sisäisten tai ulkoisten CUP-menetelmien soveltamiseen Venäjällä ei ole, eikä asiasta ole toistaiseksi oikeuskäytäntöäkään siirtohinnoittelulain uutuuden vuoksi.

OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden kohdan 2.13 mukaan riippumattomien osapuolten transaktioina voidaan tarkastella sekä (i) toisistaan riippumattomien osapuolten transaktioita, joista kumpikaan transaktion osapuoli ei ole tarkasteltavan etuyhteystransaktion osapuoli (ulkoinen CUP) tai (ii) riippumattomien osapuolten välisiä transaktioita, joissa riippumattomana transaktion osapuolena on toinen etuyhteystransaktion osapuolista (sisäinen CUP).

Markkinaehtoperiaatetta sovelletaan vertaamalla konserniyhtiöiden väliseen transaktioon liittyviä ehtoja, joita ovat käytetyt hinnat sekä transaktioiden tuottamat tulokset, joilla tarkoitetaan realisoituneita katteita. Näitä transaktion elementtejä verrataan vastaaviin riippumattomien osapuolten välisiin transaktioiden ehtoihin ja tuloksiin. Transaktioiden vertailukelpoisuutta arvioitaessa huomioon tulee ottaa transaktion kohteena olevan hyödykkeen luonne, transaktio-osapuolten toiminnot ja näihin liittyvät riskit, transaktioon liittyvät sopimusehdot, transaktioon liittyvät taloudelliset muuttujat eli markkinat ja tuotantoketjujen tasot sekä liiketoimintastrategioiden vaikutus transaktioon³¹⁶. Näin on myös säädetty VK1 105.5 §:ssä.

Vertailukelpoisten transaktioiden löytäminen on usein haasteellista. OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden kappaleen 2.15 mukaan myös epätarkkojen vertailukohteiden käyttö on mahdollista. Venäjän siirtohinnoittelulainsäädännön mukaan vertailukelpoisina yhtiöinä ei voida tarkastella yhtiöitä, joiden kolmen vuoden tarkasteluajanjaksolta enemmän kuin yhtenä vuotena oman pääoman määrä on negatiivinen. Myöskään tappiollisesti toimivia yhtiöitä ei voida käyttää vertailukohteina.³¹⁷

Uuden siirtohinnoittelulain 105.6 §:n mukaan informaatiolähteiksi vertailukelpoisen tiedon osoittamiseen voidaan käyttää (i) sekä ulkomaisen että kotimaisen pörssin hintatietoja, (ii) kotimaisten ja ulkomaisten viranomaisten sekä kansainvälisten

³¹⁵ Marti ym. 2012b, s. 4.

³¹⁶ Karjalainen – Raunio 2007, s. 47–48.

³¹⁷ Stroyokova ym. 2012.

organisaatioiden julkistamia hintatietoja, (iii) tullista saatavia tilastotietoja (iv) vertailukelpoisia liiketoimia riippumattomien osapuolten kanssa (v) taloudellisia ja tilastollisia raportteja sekä (vi) muita sovellettavan siirtohinnoittelumenetelmän vaativia lähteitä.

OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden kohdan 2.7 mukaan CUP määrittelee tuotteen tai palvelun hinnan sen mukaan, mitä riippumattomien osapuolten välillä sovittaisiin vertailukelpoisesta tuotteesta tai palvelusta. Toisin sanoen menetelmää käytettäessä tuotteen tai palvelun samankaltaisuuden vaatimus on erittäin suuri, mistä johtuen on erittäin harvinaista, että kahteen siirtohintojä määrittävään konserniin nähden ulkopuolisen tahon välillä käytäisiin kauppaa riittävän vertailukelpoisilla tuotteilla tai palveluilla. Käytännössä CUP:ia käytetäänkin lähinnä tilanteissa, joissa konsernissa on löydettävissä tuotteelle tai palvelulle ns. sisäinen vertailukohde eli konserni käy samalla tuotteella tai palvelulla kauppaa myös ulkopuolisten osapuolten kanssa vertailukelpoisilla markkinoilla, vertailukelpoisissa olosuhteissa ja vertailukelpoisin ehdoin.³¹⁸

Hintavertailumenetelmä toimii harvoin ongelmitta markkinaehtoisen rojaltin määrittelemisessä erityisesti korostuen arvokkaiden immateriaalioikeuksien tapauksissa, joissa yritys ei suorita samanlaisia oikeudenluovutuksia myös riippumattomille osapuolille. Vertailua voidaan kuitenkin tehdä esimerkiksi saman teollisuudenalan lisenssisopimukseen ja rojaltitasoon. Tämän lisäksi on huomioitava, että perittyjen rojaltien tasojen tulee vastata toisiaan myös saman konsernin eri relaatioissa, ellei eritasoisen rojaltin perimiseen ole erityisiä syitä^{319, 320}.

Käytännön tasolla tarkasteltuna vertailukelpoisen osapuolen löytäminen voi olla haastavaa todellisten transaktio-osapuolten pitkälle viedyn erikoistumien tai yhtiön omistamien aineettomien oikeuksien ja sen laadun vuoksi³²¹.

Toisin kuin CUP-menetelmä, *jälleenmyyntihintamenetelmä (RPM)* ei edellytä tuotteiden samanlaisuutta, vaan samankaltaisuus on yleensä riittävää. Jälleenmyyntihintamenetelmässä tuotteen siirtohintä määritellään jälleenmyyjän

³¹⁸ Raunio 2008, s. 54.

³¹⁹ Ks. franchisingantajan osalta myös KHO 1999/4219 konsernin sisäisesti perittävien eritasoisten rojaltimaksujen verokohtelusta ja niiden markkinaehtoisuudesta.

³²⁰ Helminen 2013, s. 233.

³²¹ Ks. Esimerkki Karjalainen – Raunio 2007, s. 63–64.

asiakasmyyntihinnasta käsin. Jälleenmyyjän ulkopuoliselta asiakkaalta perimästä hinnasta vähennetään jälleenmyyntikate, jolla jälleenmyyjä kattaa kustannuksensa ja tekee toimintoihinsa, riskeihinsä ja toimintaan sitoutuneisiin varoihinsa nähden kohtuullisen katteen. Yleensä vertailu tehdään myyntikatteen tasolla. Menetelmää käytettäessä tulee kiinnittää erityistä huomiota toimintojen, riskien ja toimintaan sitoutuneiden varojen vertailukelpoisuuteen, sillä näiden tekijöiden oletetaan yleensä heijastuvan yhtiön katetasossa.³²² Jälleenmyyjälle jäävä kate määritellään usein prosenttiosuutena myynnistä³²³.

Myyntiyhtiön saama jälleenmyyntikate voidaan määritellä siitä myyntikatteesta, jonka sama jälleenmyyjä ansaitsee ostaessaan tuotteita riippumattomalta myyjältä tai jälleenmyydessään ne edelleen riippumattomille ostajille. Mikäli sisäistä verrokkia ei kuitenkaan ole mahdollista käyttää, kohtuullinen jälleenmyyntikate voidaan määritellä tarkastelemalla myyntikatteita, joita ulkopuolinen riippumaton yritys ansaitsee jälleenmyyjätoiminnassaan.³²⁴ Tämän osalta on kuitenkin huomioitava, että RPM:ää käytettäessä markkinaehtoisuus toteutuu yleensä myyntikatteen tasolla, mistä johtuen myyntiyhtiön toiminta voi muodostua tappiolliseksi, vaikka hinnoittelu olisikin markkinaehtoista. Yleensä myyntiyhtiön riskille kuuluva tappiollisuus aiheutuu näissä tilanteissa siitä, että myyntiyhtiön kiinteät kulut ovat tavanomaista (ja vertailuyhtiöitä) suuremmat.³²⁵

Kustannusvoittolisämenetelmä (CP) lähtee kustannuksista, jotka aiheutuvat tavarán tai palvelun toimittamisesta samaan etupiiriin kuuluvalla ostajalle. Siirtohintaa saadaan lisäämällä kustannuksiin kohtuullinen kate eli voittolisä, jolla tavarán tai palvelun myyjä tekee toimintaansa käytettyihin varoihin ja riskeihin nähden kohtuullinen voitto. Tämä kate lasketaan yleensä prosenttiosuutena kustannuksista.³²⁶ Menetelmää ei kuitenkaan käsitellä sen tarkemmin, sillä myyntiyhtiön toimiessa jälleenmyyjänä kustannusvoittolisämenetelmää käytetään siirtohinnoittelumenetelmänä harvemmin³²⁷. Kustannusvoittolisämenetelmä toimii huonosti rojalitason määrittämisessä, sillä

³²² Raunio 2008, s. 55.

³²³ Karjalainen – Raunio 2007, s. 73.

³²⁴ Karjalainen – Raunio 2007, s. 73.

³²⁵ Raunio 2008, s. 56.

³²⁶ Karjalainen – Raunio 2007, s. 77.

³²⁷ Näin myös Raunio 2008, s. 56.

erityisluonteisen tiedon tai tavaramerkin ollessa kyseessä hinnalla ei ole yleensä suurtakaan yhteyttä tiedon tuottamisesta aiheutuneisiin kustannuksiin.³²⁸

Franchisingmaksulle vaihtoehtoisena siirtohinnoittelumenetelmänä on mahdollista käyttää myös *voitonjakamismenetelmää (PS)*³²⁹. Menetelmän ideana on määritellä osapuolten välisten transaktioiden voitto, joka jaetaan markkinaehtoisesti etuyhteysransaktioiden välillä. PS soveltuukin menetelmänä parhaiten tilanteisiin, jossa on etuyhteysosapuolet harjoittavat liiketoimintaa tavalla, jossa transaktioiden tarkastelu erikseen osapuolten välillä on mahdollista. PS:ssä etuyhteysosapuolten kesken voidaan joko *yhdistetty voitto (combined profits)* tai ns. *jäännösvoitto (residual profits)*. Yhdistetty voitto jaetaan osapuolten kesken osapuolten toimintojensa arvon keskinäisen suhteen perusteella, jota voidaan yrittää hahmottaa ulkopuolisen markkinatiedon avulla. Voitonjaon tapahtuessa jäännösvoittomenetelmällä molempien osapuolten rutiiniluontoisille liiketoimille erotellaan rutiinituotto tai perustuotto, jonka jälkeen jäännösvoitto jaetaan etuyhteysosapuolten kesken.³³⁰

Jäännösvoittomenetelmää käytetään useimmiten tilanteissa, joissa osapuolilla on arvokasta aineetonta omaisuutta. Sen jälkeen kun rutiinitoimille on erotettu rutiinituotto, aineettomalle omaisuudelle kohdistuva jäännösvoitto voidaan jakaa osapuolten välillä siinä suhteessa, jossa osapuolet ovat kehittäneet yhteistä aineetonta omaisuutta eli panosten suhteessa. PS edellyttää tarkan toimintoanalyysin laatimista transaktion osapuolista. Siirtohinnoittelumenetelmän heikkous liittyykin sen järjestelyn läpinäkyvyyteen.³³¹

Markkinaehtoisen franchisingmaksun siirtohinnoittelumenetelmänä voidaan soveltaa vaihtoehtoisesti myös *liiketoiminettomarginaalimenetelmä (TNMM)*, jossa tutkitaan nettovoittomarginaalia suhteessa sopivaan pohjaan, jota voi olla tilanteesta riippuen esimerkiksi liikevaihto tai varat tai kustannukset. Käytännössä TNMM toimii menetelmänä kuten RPM tai CP. Ainoana erona perinteisiin menetelmiin on se, että

³²⁸ Helminen 2013, s. 233.

³²⁹ Marti ym. 2012b, s.5.

³³⁰ Karjalainen – Raunio 2007, s. 85–87. Ks. Aiheesta myös OECD:n siirtohinnoitteluohjeet, kohta 2.108 ja OECD OECD Transfer Pricing Aspects of Business Restructuring DRAFT, kohta 108.

³³¹ Karjalainen – Raunio 2007, s. 87.

TNMM:ää käytettäessä tarkastellaan liikevoittoprosenttia eli liikevoittoa suhteessa liikevaihtoon. Yleensä menetelmässä vertailevana tunnuslukuna eli *voittoindikaattorina* (*profit level indicator*, jäljempänä *PLI*) tarkastellaan liikevoiton tasolla.³³² Franchisingjärjestelyn osalta relevantiksi PLI:ksi voi muodostua myös kokonaispääoman tuottoprosentin käyttö³³³. TNMM:n heikkous ja soveltamiseen liittyvät vaikeudet liittyvät menetelmän transaktio- tai transaktiotyypikohtaisuuteen. Markkinaehtoisen hinnoittelun tarkastelun tapahtuessa liikevoittotasolla liikekustannuksetkin on jaettava vastaavasti transaktioittain tai transaktiotyypeittäin, jotta saataisiin selville hinnoiteltavan transaktion tai transaktiotyyppin liikevoitto³³⁴.

VK1 105.12 §:n 2 momentin mukaan TNMM:ää sovelletaan menetelmänä silloin, kun informaatiota ei ole saatavilla tarpeeksi RPM- ja CP –menetelmien soveltamiseen tai etuyhteystransaktioiden ovat luonteeltaan sen laatuksia, ettei muiden menetelmien soveltaminen voi tulla kyseeseen. Useimmiten vertailulukuna käytetään liikevoittoa, jolloin rahoitustuotot ja -kulut, samoin kun tuloverot, eivät vaikuta vertailuun³³⁵. TNMM:n soveltaminen Venäjällä voi muodostua haasteelliseksi nettomarginaali- ja liikevoitto-termien osalta. OECD:n siirtohinnoitteluoheissa liikevoitto-termiä ei ole määritelty, mistä johtuen laskentatavat eri maiden välillä voivat poiketa. VK1 105.12 §:ssä puolestaan on säädetty TNMM:n soveltamisesta etuyhteystransaktioiden markkinaehtoisuuden määrittämisessä. VK1 105.12 § 1 momentin mukaan markkinaehtoisen vaihteluvälin määrittämiseen ja laskemiseen sovelletaan VK1 105.8 §:n säännöksiä taloudellisista indikaattoreista ja kannattavuudesta.

Venäjän siirtohinnoittelussa voittopohjaisia siirtohinnoittelumenetelmiä tulisi käyttää tapauskohtaisesti³³⁶. Voittopohjaisten siirtohinnoittelumenetelmien käytöstä franchisingmaksujen markkinaehtoisuuden todistamismenetelminä on vahvasti suositeltavissa kvalitatiivisten ja kvantitatiivisten avaintekijöiden indikoimista³³⁷.

³³² Karjalainen – Raunio 2007, s. 81.

³³³ Marti ym. 2012b, s. 5.

³³⁴ Karjalainen – Raunio 2007, s. 84.

³³⁵ Karjalainen – Raunio 2007, s. 81.

³³⁶ Martakova – Minin 2012, s. 21.

³³⁷ Marti ym. 2012b, s. 5.

Siirtohinnoittelumenetelmän samoin kuin siirtohinnoitteludokumentaation laatiminen Venäjällä tarkoittaa jokaisen transaktion osalta omaa dokumentointia samoin kuin kun oman parhaan siirtohinnoittelumenetelmän vaatimisen³³⁸. Siirtohinnoittelun raskaat menettelyt Venäjällä kuvastavatkin parhaiten Venäjän lainsäädännöllistä liiketoimintaympäristöä, sillä menetelmien osalta on säädetty erilliset, tarkat dokumentaatiovaatimukset verokoodeksin 14.4 luvun mukaisesti. Siirtohinnoittelun dokumentoinnista Venäjän veroviranomaisille onkin vahvasti suositeltu dokumentaation laatiminen erikseen Venäjän säännösten vaatimusten mukaisesti, sillä konserniyhtiöiden oma globaalisti laadittu siirtohinnoitteludokumentaatio saattaa maan viranomaisten näkökulmasta sisältää toistaiseksi tuntemattomia menettelyitä ja/tai järjestelyitä³³⁹. Venäjän Verohallinto on asettanut lain vaatimuksien lisäksi lisävaatimuksia siirtohinnoitteludokumentaation antamisesta³⁴⁰.

Kansainvälisesti laaditut siirtohinnoitteludokumentaatiot voivat toimia pohjana paikallisen dokumentaation valmisteluun. Kuitenkin paikallisen tason dokumentoinnin tekeminen erikseen Venäjällä on erittäin suositeltavaa, sillä kansainvälisesti laadituissa dokumentaatioissa saattaa olla omaksuttuna menettelyjä tai siirtohinnoittelukonsepti, joita Venäjällä ei ole tunnettu. Uusi laki tunnistaa APA-menettelyn, mutta lain uutuuden vuoksi franchisingjärjestelyiden osalta sitä ei toistaiseksi ole vielä sovellettu.³⁴¹

Siirtohinnoitteludokumentaation luonne Venäjällä on erilainen kuin Suomessa. Käytännön tasolla Venäjällä on koettu, etteivät Venäjän veroviranomaiset ole kiinnostuneita siirtohinnoitteludokumentaation yleisestä raamista tai kokonaiskuvasta, vaan sen yksittäisen laskun perusteena olevasta dokumentoinnista, mikä on puolestaan täysin toisinpäin kuin Suomessa.³⁴²

³³⁸ Artem Vasjutin, haastattelu Venäjän veroasiantuntijan kanssa 13.3.2014.

³³⁹ Martakova – Minin 2012, s. 21.

³⁴⁰ Ks. aiheesta Письмо ФНС РФ 2012. Verohallinnon ohje käsittelee käytännön dokumentaatiovaatimuksia. Tutkielmassa koon rajallisuuden vuoksi aihetta ei käsitellä tarkemmin.

³⁴¹ Martakova – Minin 2012, s. 21.

³⁴² Taija Kaivola, haastattelu Venäjän kirjanpitoasiantuntijan kanssa 18.2.2014.

3.2.3 Markkinaehtoisuuden arvonmäärittäminen

OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden kohdan 2.9 mukaan markkinaehtoperiaatteen osoittaminen etuyhteystransaktiossa on mahdollista osoittaa myös muulla kuin siirtohinnoitteluohjeiden tunnistamalla neljällä siirtohinnoittelumenetelmällä³⁴³. VK1 105.7 § 9 momentin mukaan verokodeksissa tunnistettujen yleisten siirtohinnoittelumenetelmien ollessa sopimattomia markkinaehtoperiaatteen soveltamiseen etuyhteystransaktioiden välillä voidaan markkinaehtoisuutta osoittaa muulla joko Venäjän lainsäädännön tai ulkomaisen valtion mukaisen arvonmäärittämenetelmän kanssa. Aineettomien oikeuksien arvonmäärittästekniikoiden käyttö varsinaisten siirtohinnoittelumenetelmien tukena on tarkoituksenmukaista silloin, kun vaihtoehtoiset arvonmäärittästekniikat heijastavat operatiivista liiketoimintaa harjoitettavien valtioiden veroviranomaisten suosimia markkinaehtoperiaatteen mukaisia todistamismenetelmiä³⁴⁴.

Tutkielmassa siirtohinnoittelumenetelmien tukena esitettävät markkinaehtoisuutta tukevat arvonmäärittämenetelmät perustuvat *Kansainvälisen standardisoimisliiton* (*International Organization for Standardization*, josta jäljempänä *ISO*) julkaisemaan brändin arvonmäärittäsohjeeseen ISO 10668³⁴⁵. Tutkielmassa arvonmäärittämenetelmiä franchisingmaksun markkinaehtoisuuden tukena tarkastellaan *Suomen standardisoimisliiton* (jäljempänä *SFS*) antaman ohjeistuksen SFS-ISO 10668³⁴⁶ mukaan brändin taloudellisen arvon määrittämisestä³⁴⁷.

Aineettoman omaisuuden arvonmäärittästä varten tarvitaan kaksi tunnuslukua: (i) aineettomien oikeuksien omistajan omaisuuden arvo ja (ii) implisiittinen lisenssiarvo,

³⁴³ Ks. myös OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden kappale 6.13 markkinaehtoperiaatteen haasteellisesta sovellettavuudesta aineettomiin oikeuksiin. Ks. myös OECD Revision of the Special Consideration for Intangibles DRAFT kappale 77 ja kappale 78 aineettomien oikeuksien markkinaehtoisuuden määrittämisestä.

³⁴⁴ Näin myös Marti ym. 2012b, s. 5.

³⁴⁵ Ks. tarkemmin ISO 10668:2010, joka on laadittu pääasiallisesti brändin arvostamiseen, mutta joka on sovellettavissa vastaavanlaisesti myös muihin aineettomiin oikeuksiin.

³⁴⁶ SFS-ISO 10668.

³⁴⁷ SFS-ISO 10668 -ohjeistus on yhdenmukainen ISO 10668:2010 -ohjeistuksen kanssa. Venäjällä ei ole erillistä standarditason ohjeistusta brändin tai muun aineettoman oikeuden taloudellisen arvon määrittämisestä.

jolla tarkoitetaan lisenssin nykyarvoa, joka on laskettu tulevaisuudessa odotetuista saatavista tuloista nykyhetkeen diskontattuna³⁴⁸. Aineettoman omaisuuden rahallisen arvon on vastattava taloudellista hyötyä, joka omaisuudesta saadaan sen odotettavissa olevana taloudellisena vaikutusaikana³⁴⁹. Yleensä rahallinen arvo tulee laskea niiden kassavirtojen perusteella, jotka on määritelty tuottojen, taloudellisten lisäarvojen tai kustannussäästöjen perusteella.³⁵⁰

Aineettoman oikeuden määrittämisessä käytettävä arvonmäärittäysperuste on valittava arvonmäärittäyksen tarkoituksen, arvokonseptin ja brändin ominaisuuksien mukaan. Brändin arvonmäärittäys tehdään markkina-, kustannus- tai tuotto-perusteisia menetelmiä soveltaen.³⁵¹

Markkinaperusteisessa menetelmässä (Market Approach) brändin arvo mitataan sen perusteella, mitä muut markkinoilla toimivat ostajat ovat maksaneet omaisuuseristä, joiden voidaan todeta olevan riittävän samanlaisia arvonmäärittäyksen kohteen kanssa. Markkinaperusteisen menetelmän tuloksena saadaan hinta-arvio, jonka voidaan todennäköisesti olettaa toteutuvan, mikäli brändi myytäisiin.³⁵² Menetelmän soveltaminen käytännössä on kuitenkin haasteellinen menetelmän vaatimien tietojen puutteellisuuden vuoksi³⁵³.

Kustannusperusteisessa menetelmässä (Cost Approach) brändin arvo mitataan sen perusteella, kuinka paljon brändin rakentamiseen on investoitu tai mitkä sen korvaamisen tai uudelleenrakentamisen aiheuttamat kustannukset olisivat³⁵⁴. Brändiin tehtyihin investointeihin luetaan kaikki kustannukset, joita brändin rakentaminen tai suojaaminen on aiheuttanut arvopäivään mennessä. Brändin korvaamisen kustannusten arvioinnissa puolestaan otetaan huomioon, paljonko samanlaisen brändin rakentaminen maksaisi, kun

³⁴⁸ Marti yms. 2012b, s.6.

³⁴⁹ Ks. myös aineettomien oikeuksien merkityksestä avoimessa franchisingissa Caves – Murphy II 2003, s. 89–95.

³⁵⁰ SFS-ISO 10668, 4.2 Arvokonsepti.

³⁵¹ SFS-ISO 10668, 5.1 Arvonmäärittäyksen perusteet ja menetelmät – yleistä huomiota.

³⁵² SFS-ISO 10668, 5.3.1 Markkinaperusteisen menetelmän kuvaus.

³⁵³ Marti ym. 2012b s. 6.

³⁵⁴ SFS-ISO 10668, 5.4.1 Kustannusperusteisen menetelmän kuvaus, jonka mukaan kustannusperusteinen menetelmä perustuu oletukseen, jonka mukaan varovainen sijoittaja ei maksaisi brändistä enempää, kuin mitä sen korvaamisen tai uudelleenrakentamisen kustannukset olisivat.

se suhteutetaan arvonmäärityksen aikaiseen kustannustasoon. Uudelleenrakentamisen kustannusten on vastattava samanlaisen brändin uudelleenluomisen kustannuksia arvopäivän kustannustasossa. Näiden lisäksi kustannuksia on täsmennettävä niin, että mahdollinen brändin tunnettuuden ja vahvuuden häviäminen otetaan huomioon.³⁵⁵

Tuottooperusteisessa menetelmässä (Income Approach) arvonmääritys mittaa brändin arvoa suhteuttamalla brändin jäljellä olevana taloudellisena vaikutusaikana odotettavissa olevat taloudelliset hyödyt niiden nykyarvoon. Menetelmän arviointivaiheisiin on sisällytettävä omaisuuserään kohdistettavien, sen odotettavissa olevana vaikutusaikana tulevien verojen jälkeisten kassavirtojen muuntaminen nykyarvoon diskonttaamalla nämä verojen jälkeiset kassavirrat asianmukaisella diskonttauskorolla.³⁵⁶ Menetelmä on käytännön tasolla yleisesti käytössä oleva apuväline, jonka avulla on mahdollisuus saada hyvinkin tarkkaa tietoa aineettomien oikeuksien tulevaisuuden hyötyarvoista. Menetelmässä on mahdollista huomioida relevantteja arvoon vaikuttavia tekijöitä, kuten epävarmuutta, riskiä, rahan aika-arvoa sekä jäljellä olevaa omaisuuserän käyttöaikaa.³⁵⁷

Mikäli franchisingjärjestelyn osalta tarkoituksenmukaista olisi yhden aineettoman oikeuden osalta suoritettava arvonmääritys siirtohinnoittelumenetelmän tueksi, on parhaimpana menetelmänä yksittäisen aineettoman omaisuuden osalta *lisäkassavirtamenetelmä (Incremental Cash Flow Method)*, jossa yksilöidyn aineettoman omaisuuden tuottamaa kassavirtaa verrataan vastaavan, ilman samanlaista brändiä toimivan liiketoiminnan kassavirtoihin.³⁵⁸ Menetelmä on käytännön tasolla koettu hyvänä arvonmäärityskeinona, mutta määritelmän soveltaminen oikeamääräisen tuloksen saamiseksi tarvitaan hyvin yksityiskohtainen kvalitatiivinen ja kvantitatiivinen tietopohja³⁵⁹.

Paljon käytetty arvonmääritysmalli markkinaehtoisen taloudellisen vastikkeen osoittamiseksi saatujen aineettomien oikeuksien käyttöoikeuden osalta on *rojaltivapausmenetelmä (Relief-from-Royalty Method)*. Tällä menetelmällä mitaan brändin arvo odotettavissa olevien tulevien rojaltimaksujen nykyarvona olettaen, että

³⁵⁵ SFS-ISO 10668, 5.4.1 Kustannusperusteisen menetelmän kuvaus.

³⁵⁶ SFS-ISO 10668, 5.2.1 Tuottooperusteisen arvonmäärityksen kuvaus.

³⁵⁷ Marti ym. 2012b, s. 6.

³⁵⁸ Ks. Lisäkassavirtamenetelmästä tarkemmin SFS-ISO 10668, 5.2.2.6 Lisäkassavirtamenetelmä.

³⁵⁹ Marti yms. 2012b, s. 7.

brändin käyttäjä ei omista brändiä vaan on hankkinut sen käyttöoikeuden. Menetelmällä laskettava arvo edustaa niiden rojalTIMaksujen nykyarvoa, joka säästetään omistamalla aineeton omaisuus.³⁶⁰ Menetelmä on käytännön tasolla yleisesti käytetty arvonmääritysmalli, mutta varsinaisena menetelmänä markkinaehtoisen franchisingmaksun määrittäjänä menetelmä on heikko, sillä menetelmässä rojalTIMaksu itsessään on yksi keskeisistä arvonmäärityspareetreista³⁶¹.

Tutkielmassa tarkasteltavien aineettomien oikeuksien, know-how'n ja palveluiden kokonaisuudesta muodostuvan franchisingmaksun taloudellisen arvon määrittelemine voi muodostua suorien kassavirtojen laskemisen ja kassavirtojen suoran kohdistamisen osalta ongelmalliseksi. Tämän vuoksi käytännön tasolla parhaaksi konseptimuotoisten taloudellisten vastikkeiden arvonmääritysmenetelmäksi on havaittu olevan epäsuorien kassavirtalaskemien käyttö³⁶². Tutkielmassa franchisingmaksuja tarkastellaankin tuottoperusteiseen arvonmääritysmenetelmään pohjautuvan *monijaksoisen ylijäämätulosmenetelmän* (*multi-period excess earnings method*, josta jäljempänä *MEEM*) näkökulmasta. MEEM:ssä mitataan aineettoman oikeuden taloudellinen arvo nykyarvona tulevaisuuden jäännöskassavirrasta muihin liiketoiminnan harjoittamiseen edellyttämiin omaisuuseriin kohdistuvien tuottojen vähentämisen jälkeen. Useamman kuin yhden aineettoman omaisuuserän tuottaessa liiketoiminnan kassavirtoja, menetelmän soveltaminen edellyttää jokaisen yksittäisen aineettoman omaisuuserän arvonmääritystä, jotta kuhunkin niihin sisältyvä pääomakustannus voidaan määrittää.³⁶³

MEEM:n soveltamisen lähtökohtana on taloudellisten toimintojen ymmärtäminen ja tunnistaminen tulojen kasvun ja kannattavuuden ennakoimisen osalta. Mallissa aineettomiin oikeuksiin kohdistuvien tulojen ennakoitavuus ja arviointi perustuu koko liiketoiminnan tulojen erotteluun aineettomiin oikeuksiin kohdistuvien tulojen osalta. Mallissa liiketoiminnallisesta voitosta vähennetään pääomakustannusluonteisena eränä tuotot kohdistuen aineelliseen omaisuuteen. Tämän jälkeen menetelmässä määritellään franchisingottajan liiketoiminnassa käytetyt aineettomat oikeudet. Franchisingantaja omistamien strategisten aineettomien oikeuksien erottelu franchisingottajan

³⁶⁰ SFS-ISO 10668, 5.2.2.7 RojalTivapausmenetelmä.

³⁶¹ Marti ym. 2012b s. 7.

³⁶² Marti ym. 2012b s. 7.

³⁶³ SFS-ISO 10668, 5.2.2.5 Monijaksoinen ylijäämätulosmenetelmä.

paikallistason aineettomista oikeuksista voidaan suorittaa taloudellisella analyysillä samalla toimialalla toimivien yhtiöiden aineettomien oikeuksien hankintojen suhteessa. Myös aineettomien oikeuksien keskinäisen merkityksen arviointi on ennen menetelmän soveltamista tärkeää. Toisin sanoen, tulisiko know-how'ta tarkastella omana eränä ja muita aineettomia oikeuksia toisena tarkasteltavana eränä.

Markkinaehtoisuuden määrittely on mahdollista suorittaa myös arvioimalla hyödyn määrää, jota käyttöoikeuden saajalle voidaan olettaa kertyvän franchisingkonseptista. Tämän arviointiin vaikuttaa luonnollisesti kohteen arvo sekä markkinoiden laatu ja laajuus. Arvioinnissa on huomioitava kohteen laadusta riippuen myös: sopimusehdot, kohteen tekniset ominaisuudet, innovaatioaste, markkinoiden rakenne ja volyymi, hyödyn kesto sekä kilpailutilanne.³⁶⁴

³⁶⁴ Ks. odotetun hyödyn hinnanmäärittelytekniikkana aineettomien oikeuksien luovutustilanteissa Helminen 2013, s. 243.

4 JOHTOPÄÄTÖKSET

Tutkielman päätavoitteena oli selvittää franchisingjärjestelyä koskeva oikeudellinen sääntely sekä franchisingkonseptin käyttöoikeudesta maksettavan franchisingmaksun verokohtelu ja siirtohinnoittelu Venäjän lainsäädännössä. Tutkimusaihetta tarkasteltiin verosuunnittelunäkökulmasta. Näin ollen tutkielmassa esitettäviä johtopäätöksiä tarkastellaan asetettujen tutkimuskysymysten kautta verosuunnittelunäkökulmasta. Empiirisen tutkimuksen osa-aluetta käsittelevää tutkimuskysymystä tarkastellaan johtopäätöksissä yhdessä muiden tutkimuskysymysten kanssa.

Tutkielman ensimmäisenä tutkimuskysymyksenä oli selvittää konsernin sisäistä franchisingjärjestelyä koskevaa oikeudellista sääntelyä Venäjän lainsäädännössä. Tämän tutkimuskysymyksen tarkoituksena oli tarkastella Venäjän lainsäädännön mukaisia mahdollisuuksia tai rajoitteita konsernin sisäisen franchisingliiketoimintamallin soveltamiseen. Tutkimuskysymyksen osalta johtopäätöksenä esitetään seuraavaa:

Venäjän lainsäädännössä ei ole erillistä franchisingia koskevaa lainsäädäntöä. Franchisingjärjestelyyn sovelletaan siviilikoodeksin toisessa osassa tarkoitettua *taloudellista toimilupajärjestelyä* (коммерческая концессия) -koskevaa sääntelyä³⁶⁵. Tässä sääntelyssä taloudellista toimilupajärjestelyä eli franchisingia ei ole lainsäädännössä säädetty vain toisistaan riippumattomien osapuolten väliseksi tavaksi järjestää liiketoimintaa. Säännöksessä ei myöskään ole asetettu rajoitetta franchisingin soveltamisesta konsernin sisäisenä liiketoimintajärjestelynä. Johtopäätöksenä on, että lainsäädännöllisellä tasolla franchisingliiketoimintamalli konsernin sisäisenä liiketoimintamallina on Venäjän lainsäädännössä mahdollinen tapa järjestää liiketoimintaa. Käytännön tasolla franchisingia ja taloudellista toimilupajärjestelyä koskevan sääntelyn on arvioitu muuttuvan lähivuosina Venäjällä. Franchisingia koskeva sääntely on koettu ongelmalliseksi rajat ylittävissä liiketoimintajärjestelyissä, sillä siviilikoodeksin mukainen sääntely franchisingista ei vastaa sisällöltään eurooppalaista franchisingia koskevaa määrittelyä.

³⁶⁵ Näin myös Martakova – Minin 2012, s. 19.

Venäjän lainsäädännössä taloudellinen toimilupajärjestely ja siten franchising muistuttavat sisällöltään olennaisilta osin lisensointijärjestelyä, sillä taloudellisen toimilupajärjestelyn keskiössä Venäjän lainsäädännön mukaan ovat aineettomat oikeudet ja niiden käyttöoikeuden luovutus. Taloudellisen toimilupajärjestelyn sisällöstä on säädetty SK2 1027 §:ssä. Säännöksen keskiössä ovat aineettomat oikeudet ja niiden käyttöoikeuden luovutus. Taloudelliseen toimilupajärjestelyyn kuuluvista palveluista ja niiden laajuudesta ei ole säädetty taloudellisen toimilupajärjestelyn sisältöä käsittelevässä SK2 1027 §:ssä. Käytännössä franchisingliiketoimintamallilla liiketoimintaa Venäjällä harjoittavien yhtiöiden osalta palveluiden laajuutta ja sisältöä koskevat kysymykset on koettu franchisingkonseptissa ongelmalliseksi³⁶⁶.

Käytännön kokemuksen mukaan franchisingjärjestelyyn on kuitenkin mahdollista soveltaa millaisia palveluja tahansa, kunhan palvelulla on kytkös aineettomien oikeuksien hyödyntämiseen liiketoiminnassa³⁶⁷. Tutkielmassa esitetään palveluiden laajuutta ja sisältöä koskevan ongelman ratkaisuksi franchisingjärjestelyyn kuuluvien palveluiden erittelemistä aineettomien oikeuksien käyttöoikeutta koskevien ehtojen kohdalla. Näin palvelut tukevat taloudellisen toimilupajärjestelyn keskeisen sopimuselementin eli aineettomien oikeuksien hyödyntämistä liiketoiminnassa. Tästä lähtökohdasta tarkasteltuna aineettomiin oikeuksiin erottamattomalla tavalla kuuluvat palvelut ovat välttämättömiä franchisingjärjestelyssä, sillä niiden avulla taataan franchisingottajan maksimaalinen aineettomien oikeuksien hyödyntäminen liiketoiminnassaan. Näin ollen tutkielman johtopäätöksenä myös esitetään, ettei franchisingjärjestelyssä Venäjän lainsäädännön mukaan tarvitse erotella aineettomia oikeuksia ja palveluita erillisiksi vaan ne voidaan sisällyttää saman franchisingkonseptin alle.

Edelliseen pohjautuen verosuunnittelunäkökulmasta tarkasteltuna tutkielmassa esitetään, että franchisingliiketoimintamalli soveltuu parhaiten niille konserniyhtiöille, joiden liiketoiminnan keskiössä ovat aineettomat oikeudet. Konsernin sisäisenä liiketoimintamallina franchising tarjoaa mahdollisuuden laajentaa liiketoimintaansa aineettomia oikeuksia ja muita liiketoiminnassa arvoa tuottavia elementtejä painottaen. Tutkielmassa esitetään lisäksi, että franchisingliiketoimintamalli soveltuu parhaiten

³⁶⁶ Artem Vasjutin, haastattelu Venäjän veroasiantuntijan kanssa 13.3.2014.

³⁶⁷ Artem Vasjutin, haastattelu Venäjän veroasiantuntijan kanssa 13.3.2014.

konserniyhtiöille ja liiketoiminta-aloille, joissa markkinoiden integraatio ja liiketoiminnan monimuotoisuus on johtanut tilanteeseen, jossa yhtiön varsinainen hyödyketarjoama ei ole enää eriteltävissä osiin vaan muodostuu monien elementtien kokonaisuudesta. Franchisingjärjestely on tällöin yhtiöille luonnollisin ja tehokkain ratkaisu. Franchisingliiketoimintamallissa franchisingantaja nimittäin kokoaa franchisingkonseptin alle lähtökohtaisesti mitä tahansa aineetonta omaisuutta, tietotaitoa, liiketoimintamalleja, teknologista osaamista sekä näihin liittyviä palveluita. Tämän franchisingkonseptin käyttöoikeudesta käyttöoikeuden saaja maksaa korvauksena yhtä keskitettyä taloudellista vastiketta. Liiketoimintamallina franchisingjärjestely on kustannustehokkain vaihtoehto monikansallisille yhtiöille, joilla asiakkaille tarjotaan ”kokonaispaketteja”, joiden elementit ovat lähinnä keinotekoisesti eriteltävissä. Verosuunnittelunäkökulmasta tarkasteltuna tutkielman johtopäätelmänä esitetään, että franchisingjärjestely voidaan lähtökohtaisesti esittää kaikille monikansallisille yhtiöille vaihtoehtoisena liiketoimintamallina toimialasta riippumatta.

Franchising on hyvin intensiivinen yhteistyömalli, mikä tarkoittaa tiivistä ja kattavaa käytännön yhteistoimintaa franchisingosapuolten välillä. Tutkielmassa esitetään lisäksi, että franchisingliiketoimintamallin edut johtuvatkin yritysten välisen yhteistyön harjoittamisesta, rakenteesta ja sisällöstä.³⁶⁸ Perinteisiin liiketoimintamalleihin verrattuna franchisingtoimintamallin merkittävimmät edut ovat toimiverkkoon kuuluminen, riskien minimointi, toimivaksi havaittujen toimintamallien käyttö, standardisointi ja alemmat kustannusten, franchisingottajan koulutus- ja tukipalvelut sekä markkinointi- ja innovaatiokehityksen hyödyntäminen.³⁶⁹

Tutkielman toisena tutkimuskysymyksenä oli selvittää franchisingiirtohinnoittelumallin sisältöä ja etuja perinteisiin siirtohinnoittelumalleihin verrattuna. Tutkielman johtopäätöksenä esitetään seuraavaa:

Käytännön tasolla franchisingliiketoimintamalli on konsernin sisäisenä liiketoimintamallina ja siirtohinnoittelumallina yleistymässä Venäjällä. Franchisingiirtohinnoittelumallin verotuksellisen edut perustuvat siirtohinnoittelumallin

³⁶⁸ Näin myös Laakso 2001, s. 98–99.

³⁶⁹ Näin myös Marti ym. 2012a, s. 7–9.

hybridiluonteeseen. Franchisingsiirtohinnoittelumallissa on nimittäin mahdollista yhdistää keskitetyn ja hajautetun siirtohinnoittelumallin edut.

Franchisingsiirtohinnoittelumalli on hajautettu siirtohinnoittelumalli, sillä franchisingottaja toimii toimintoketjussa hyvin itsenäisessä ja paikalliseen elinkeinoharjoittajaan rinnastettavassa roolissa. Franchisingmalli on hajautettu siirtohinnoittelumalli siitäkin näkökulmasta, että franchisingottaja on itsenäisesti ja kokonaisvaltaisesti vastuussa koko toimintoketjustaan aina raaka-aineiden ostosta lopullisten hyödykkeiden myyntiin saakka.³⁷⁰ Käytännön tasolla tarkasteltaessa konsernin liiketoimintaan kohdistuvan tietämyksen keskittämisen näkökulmasta, mallin yleisyys ulkomaisten yhtiöiden osalta on todennäköisesti kasvamassa³⁷¹.

Keskitettynä siirtohinnoittelumallina franchisingmallia voidaan pitää puolestaan siitä syystä, että franchisingantaja toimii konserniyhtiössä strategisena johtajana. Franchisingantaja osallistuu ja kontrolloi konsernin avainfunktioita. Keskitettynä siirtohinnoittelumallina franchisingmallia voidaan pitää siitäkin syystä, että franchisingantaja omistaa konsernin strategiset aineettomat oikeudet.³⁷²

Käytännön tasolla molemmat Case-yhtiöt korostivat tavoitteeksi ottaa käyttöön siirtohinnoittelumalli, joka tosiasiallisesti heijastaa yhtiön liiketoimintoja. Käytännön tasolla yhtiöiden mallin implementoimista yhdisti myös tarve ottaa franchisingsiirtohinnoittelumalli käyttöön yhtäaikaaisesti kaikkiin konsernitoimijoihin.

Verosuunnittelunäkökulmasta tarkasteltuna franchisingsiirtohinnoittelumallin vahvuus verrattuna perinteisiin siirtohinnoittelumalleihin perustuukin nimenomaisesti sen hybridiluonteeseen. Franchisingsiirtohinnoittelumalli heijastaa konserniyhtiön hajautettua liiketoimintamallia, jossa kuitenkin paikallisesti toimivilla konserniyhtiöillä on samanaikaisesti oikeus kohtuulliseen osaan konsernin konsolidoidusta jäännösvoitosta. Tutkielman johtopäätöksenä on, että siirtohinnoittelumallin vahvuus perustuu siihen, että siirtohinnoittelumallissa heijastuu selvästi aineettomien oikeuksien ja näihin kuuluvien palveluiden muodostama kokonaisuus. Franchisingsiirtohinnoittelumallia esitetäänkin tutkielmassa perinteisiin

³⁷⁰ Näin myös Marti ym. 2012a, s. 6.

³⁷¹ Näin myös Artem Vasjutin, haastattelu Venäjän veroasiantuntijan kanssa 13.3.2014.

³⁷² Näin myös Marti ym. 2012a, s. 6.

siirtohinnoittelumalleihin verrattuna vahvempana mallina konserniyhtiöihin kohdistuvia paikallistason verotarkastuksia vastaan.³⁷³ Siirtohinnoittelulainsäädäntö Venäjällä on hyvin tuore, mistä johtuen Venäjän veroviranomaisten suhtautuminen franchisingisiirtohinnoittelumalliin on nähtävissä vasta 2–3 vuoden kuluttua.

Kolmantena tutkimuskysymyksenä oli tarkastella konseptimuotoisesti maksettavien taloudellisten vastikkeiden verokohtelua ja siirtohinnoittelua Venäjän verolainsäädännössä. Tämän osalta tutkielman johtopäätökset ovat seuraavat:

Venäjän uudet siirtohinnoittelusäännökset astuivat voimaan 1.1.2012 alkaen. Nämä siirtohinnoittelusäännökset ovat pitkälti yhdenmukaiset OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden mukaan, mikä lisää rajat ylittävissä tilanteissa verotuksellista ennustettavuutta. Venäjän siirtohinnoittelusäännökset ovat kuitenkin vielä kehittymässä eikä vakiintunutta siirtohinnoittelukäytäntöä toistaiseksi ole. Franchisingmaksujen siirtohinnoittelun osalta on vahvasti suositeltavaa käyttää vähintään kahta erilaista siirtohinnoittelu- ja/tai arvonmääritysmenetelmää.

Franchisingkonseptin käyttöoikeudesta maksetut franchisingmaksut ovat Venäjän verolainsäädännössä Venäjältä saatua veronalaista tuloa. Kansallisen lainsäädännön mukaan franchisingmaksuja verotetaan 20 %:n verokannalla. Suomen ja Venäjän välisen verosopimuksen 12 artiklan 1 kohdan mukaan verotusoikeus tähän tuloon on kuitenkin vain Suomella tutkielmassa tehtyjen osapuolten välisten oletuksien perusteella.

Tutkielmassa esitetään, että rajat ylittävässä franchisingjärjestelyssä franchisingmaksujen verokohtelun osalta merkityksellisimmäksi kysymykseksi muodostuu OECD:n malliverosopimuksen kommentaarin argumenttiarvo ja sitovuus. Kommentaarin mukaan franchisingkonseptista maksettaviin franchisingmaksuihin voitaisiin soveltaa rojaltia koskevaa artiklaa silloin, kun palvelut muodostavat epäolennaisen ja pienen osan varsinaisesta sopimuksen pääsuoritteesta. OECD:n malliverosopimus ei lähtökohtaisesti ole Venäjän lainsäädännössä sitova oikeuslähde tai normi. Oikeustapauksissa OECD:n malliverosopimuksen kommentaarin argumenttiarvosta on erinäisiä tulkintoja. Pääasiallisesti kommentaarille on kuitenkin annettu painoarvoa, mikä osaltaan merkitsee verotuksen ennustettavuutta rajat ylittävissä tilanteissa suomalaisen franchisingantajan

³⁷³ Näin myös Marti ym. 2012a, s. 6.

näkökulmasta. Myös know-how'n osalta saattaa ilmetä ongelmia, jos Venäjän lainsäädännön mukaiset edellytykset know-how'lle eivät täyty.

Franchisingmaksut ovat vähennyskelpoisia Venäjän verolainsäädännössä. Franchisingsopimus on rekisteröitävä Rospatentiin, mutta franchisingmaksujen verokohteluun tai vähennyskelpoisuuteen rekisteröintimenettelyllä tai sen laiminlyönnillä ei ole suoranaista vaikutusta. Franchisingmaksujen vähennyskelpoisuuden osalta keskeisessä roolissa on menojen dokumentaatio. Venäjä on vahvasti muotovaatimuskeskeinen oikeudellinen toimintaympäristö, mikä tarkoittaa oikeudellisessa arvioinnissa ennen kaikkea muotovaatimusten korostamisessa. Tosiasialliset olosuhteet jäävät arvioinnissa toissijaisiksi. Palveluiden, know-how'n sekä aineettomien oikeuksien osalta dokumentaatiovaatimukset ovat osittain erilaiset. Dokumentaatiovaatimusten lisäksi kulujen tulee yhtäaikaaisesti täyttää VK2 252 §:n vähennyskelpoisuusedellytykset. Franchisingmaksujen osalta muodostuu myös maksettavaksi arvonlisäveroa 18 %.